

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JOSÉ TADEU SILVESTRI JUNIOR

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: BENEFÍCIO FISCAL DIAT INCIDENTE SOBRE
A IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS REALIZADAS POR CONTA E ORDEM DE
TERCEIROS**

FLORIANÓPOLIS

2012

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: BENEFÍCIO FISCAL DIAT INCIDENTE SOBRE
A IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS REALIZADAS POR CONTA E ORDEM DE
TERCEIROS**

Monografia apresentada à Universidade Federal
de Santa Catarina para a obtenção do título de
Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Sérgio Murilo Petri

FLORIANÓPOLIS

2012

JOSÉ TADEU SILVESTRI JR

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: BENEFÍCIO FISCAL DIAT INCIDENTE SOBRE
A IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS REALIZADAS POR CONTA E ORDEM DE
TERCEIROS**

Esta monografia foi apresentada no curso de graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final _____ atribuída pela banca examinadora constituída pelo(a) professor(a) orientador(a) e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, 04 de Dezembro de 2012.

Professor Dr. Roque Brinckmann.

Coordenador de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Banca Examinadora:

Sérgio Murilo Petri, Dr.
Professor Orientador

Maria Denize Henrique Casagrande
Membro

Rita de Cássia Correia Pepinelli Camargo
Membro

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, que me deu forças e coragem para prosseguir. A minha família, que sempre apoiou meus sonhos e me incentivou a lutar por eles. Em especial, agradeço a minha mãe, Cristina Napolini Silvestri, meu Pai, José Tadeu Silvestri, minha irmã Beatriz Napolini Silvestri e minha namorada Carolina Sartor, que são os pilares da minha vida, lugar onde busco conforto, aprendizado, alegria e fraternidade.

Agradeço aos professores, por compartilharem o seu conhecimento. Em especial, ao meu orientador Sérgio Murilo Petri, pela orientação paciente e compreensiva, e à banca composta pelas professoras Maria Denize Henrique Casagrande, minha primeira professora no curso de Ciências Contábeis e a professora Rita de Cássia Correia Pepinelli Camargo, que também colaborou muito com suas sugestões para o aperfeiçoamento desta pesquisa.

Aos meus colegas e amigos do curso, com os quais vivi bons momentos e partilhei de verdadeira amizade, e a todos que de alguma forma tiveram envolvimento com minha trajetória acadêmica minhas saudações e agradecimentos.

RESUMO

SILVESTRI JUNIOR, José Tadeu. **Planejamento Tributário: Benefício Fiscal DIAT Incidente Sobre a Importação de Mercadorias Realizadas Por Conta e Ordem de Terceiros.** Trabalho e Conclusão de Curso (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2012.

A presente pesquisa aborda algumas das premissas relacionadas ao comércio exterior e ao planejamento tributário, tratando de tópicos como: impostos incidentes na importação, modalidades de importação e benefícios fiscais relacionados à importação concedidos pelo Estado de Santa Catarina. Portanto, a pesquisa analisa algumas vantagens que o correto planejamento tributário traz a determinadas operações do comércio exterior, principalmente no que diz respeito à importação. Sendo assim, o objetivo geral deste estudo é verificar qual a economia financeira ocasionada pelo DIAT, benefício fiscal concedido pelo Governo de Santa Catarina, quando forem importadas mercadorias através da modalidade conta e ordem de terceiros. Para alcançar os objetivos propostos, foi elaborado um exemplo fictício que simula a entrada de mercadorias e permite a comparabilidade do montante recolhido a título de imposto, possibilitando a comparação do gasto com impostos e a economia financeira nas duas situações. A metodologia utilizada foi caracterizada por pesquisa descritiva qualitativa, pois discorre a respeito do DIAT e mensura resultados, apontando a opção com menor carga tributária. O estudo justifica-se pela necessidade que as empresas possuem de se destacar em um mercado tão concorrido, como é o atual, em que os empresários valorizam alternativas legais que reduzem os gastos desnecessários, como por exemplo, a alta carga tributária. Quanto aos resultados, a pesquisa demonstrou que a utilização do DIAT é uma forma eficaz de planejamento tributário pois reduz consideravelmente o montante recolhido à título de ICMS, permitindo diferimento do imposto à etapa seguinte da entrada da mercadoria e possibilitando utilização do crédito presumido quanto da saída. .

Palavras-chave: Importação de mercadorias, importação por conta e ordem de terceiros, Benefícios Fiscais, DIAT, Tributação na importação.

ABSTRACT

SILVESTRI JUNIOR, José Tadeu. **Tax Planning: Tax Benefit DIAT Incident on Merchandise Imports Made for Order and on Behalf of Others in the State of Santa Catarina.** Coursework (Accounting Science) – Department of Account Science, Federal University of Santa Catarina, Florianópolis, 2012.

This research includes some of the premises related to foreign trade and to tax planning, describing topics such as: taxes incident on imports, modalities of imports and tax benefits granted by the State of Santa Catarina to this line of business. Currently foreign trade has been featured in the world market, due to the increase of interdependence among countries, where more nations have had part of their demands supplied through the international market. This because none country is able to supply its demand by itself entirely. Therefore, such activity has been identified by some investors as a good opportunity in business, mainly when performed in the State of Santa Catarina, where the State Government grants several tax benefits that encourage this practice. However, before acting effectively in the market, it is necessary that investors make a study of existing tax scenarios in order to identify the option less onerous, that respects the contributing capacity of your investment. This practice of advance research made among legal options of taxation is named tax planning, a very important tool for the financial health of the companies, which reduces unnecessary expenses and optimize the profit. This study aims then to analyze the imports made on order and on behalf of others inside the State of Santa Catarina, simulating the entrance of merchandise through normal way and under the tax benefit DIAT, regulated as per ANNEX 3, art, 10 of the RICMS/SC. Finally, the result of this study shows the use of DIAT gives efficacy to the tax planning as it reduces considerably the amount collected for ICMS, allowing deferment of tax to the next step after the entrance of merchandise as well as use of credit granted at the moment of exit.

Keywords: Merchandise imports, Imports on order and behalf of others, Tax benefits, DIAT, Imports taxation.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 Descrição do código NCM 0104.10.11	28
---	----

LISTA DE FIGURAS

Figura 1- Estrutura e composição do NCM.....	23
--	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Obtenção do II.....	30
Tabela 2 - Obtenção do IPI.....	32
Tabela 3 - Obtenção do índice X.....	33
Tabela 4 - Obtenção PIS e COFINS”	34
Tabela 5 - Obtenção do ICMS	35
Tabela 6 – Utilização de Crédito Presumido	38
Tabela 7 - Obtenção da Base de Cálculo do ICMS DIAT.....	41
Tabela 8 - Obtenção do ICMS no desembaraço aduaneiro Conta e ordem.....	41
Tabela 9 - Obtenção do ICMS no desembaraço aduaneiro Encomenda	42
Tabela 10 - Obtenção do ICMS na saída – DIAT	42
Tabela 11 - Obtenção do ICMS devido na operação DIAT	42
Tabela 12 - Resumo dos impostos incidentes na importação.....	45
Tabela 13 - Resumo dos gastos com importação	46
Tabela 14 - Demonstração do preço de venda e da tributação incidente na saída	47
Tabela 15 - Impostos na entrada através do DIAT.....	48
Tabela 16 - Imostos incidentes na Saída através do DIAT	49
Tabela 17 - Demonstração da economia tributária através do DIAT	50
Tabela 18 - Demonstração diferença margem de lucro através do DIAT	50

LISTA DE SIGLAS

ART – Artigo

CCI - Câmara de Comércio Internacional

CF – Constituição Federal

CIDE - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

CIF - *Cost, Insurance and Freight*

COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CRC/SC – Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina

CSL – Contribuição Social sobre o Lucro

CTN – Código Tributário Nacional

DARE – Documento de Arrecadação de Receitas Estaduais

DI – Declaração de Importação

DIAT – Diretoria de Administração Tributária

DIME – Declaração do ICMS e Movimento Econômico

DOU – Diário Oficial da União

GATT – Acordo geral de tarifas e Comércio

GLME – Guia de Liberação de Mercadoria Estrangeira

ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação

II – Imposto de Importação

IN – Instrução Normativa

INSS – Instituto Nacional do Seguro Social

IPi – Imposto sobre Produto Industrializado

IRPJ – Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

LC – Lei Complementar

MDIC - Ministério do Desenvolvimento Indústria e Comércio Exterior

NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul

OAB – Ordem dos Advogados do Brasil

OMC – Organização Mundial do Comércio

ONU – Organização das Nações Unidas

PIS – Programa de Integração Social

RADAR - Ambiente de Registro e Rastreamento da Atuação dos Intervenientes Aduaneiros

RICMS/SC – Regulamento do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação de Santa Catarina

RIPI – regulamento do IPI

SECEX – Secretaria de Comércio Exterior

SISCOMEX - Sistema Integrado de Comércio Exterior

SRFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil

TEC - Tabela da Tarifa Externa Comum

TIPI – Tabela de Incidências do Imposto Sobre Produtos Industrializados

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
1.1	TEMA E PROBLEMA	15
1.2	OBJETIVO GERAL	16
1.3	OBJETIVO ESPECÍFICO.....	16
1.4	JUSTIFICATIVA.....	16
1.5	METODOLOGIA	17
1.6	Delimitação da pesquisa.....	18
1.7	ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO	18
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	19
2.1	TRIBUTO	19
2.2	COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS.....	21
2.3	COMERCIO EXTERIOR.....	22
2.4	IMPORTAÇÃO	23
2.5	MODALIDADES DE IMPORTAÇÃO.....	24
2.5.1	Importação Própria	25
2.5.2	Importação por Encomenda.....	25
2.5.3	Importação por conta e Ordem de Terceiros	26
2.6	Classificação Fiscal de Mercadorias do Brasil.....	27
2.7	Valor aduaneiro	28
2.8	IMPOSTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO	29
2.8.1	2.8.1. Imposto de Importação (I.I).....	29
2.8.2	Imposto sobre operações com produtos industrializados (IPI).....	31
2.8.3	PIS/Pasep - Importação e COFINS-Importação	32
2.8.4	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)	34
2.9	PLANEJAMENTO TRIBUTARIO	35

2.10	Benefício Fiscal.....	37
2.11	DO BENEFICIO FISCAL DIAT.....	38
2.11.1	Das principais exigências do DIAT.....	39
2.11.2	Considerações gerais – DIAT.....	40
2.11.3	Do cálculo do ICMS devido pelo DIAT.....	40
3	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	44
3.1	APLICAÇÃO DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO...	44
3.2	Importação por conta e ordem de terceiros com a utilização do regime especial DIAT	47
3.3	Análise dos Resultados	49
4	CONCLUSÃO.....	51
4.1	GENARALIDADES	51
4.2	QUANTO AO ALCANCE DOS OBJETIVOS	52
4.3	LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	52
4.4	RECOMENDAÇÕES PARA PESQUISAS FUTURAS	52
	REFERÊNCIAS	54

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo aborda algumas das premissas relacionadas ao planejamento tributário e ao comércio exterior, tratando principalmente do benefício fiscal DIAT, previsto no Anexo 3 art. 10 do Regulamento do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação de Santa Catarina (RICMS/SC), e dos impostos incidentes na importação de mercadorias.

O Planejamento tributário é uma prática cada vez mais valorizada pelos empresários, pois reduz os gastos das instituições sem afrontar as diversas legislações existentes, contribuindo assim na otimização do lucro e gerenciamento de fluxo de caixa. Esta atividade, que geralmente é realizada por Contadores, possui como objetivo principal encontrar a opção menos onerosa de tributação dentro da legalidade, para que o contribuinte possa recolher os tributos de sua responsabilidade sem ferir sua capacidade de arrecadação.

Além disso, através do correto planejamento tributário o contador pode encontrar oportunidades para dar novas contribuições às empresas, tendo vista a intimidade que este profissional possui com a legislação e com a execução de técnicas contábeis exigidas pelo fisco na apuração de tributos.

Planejamento tributário não se confunde com sonegação fiscal. Planejar é escolher, entre duas ou mais opções lícitas, a que resulte no menor imposto a pagar. Sonegar, por sua vez, é utilizar meios ilegais, como fraude, simulação, dissimulação, etc., para deixar de recolher o tributo devido. (FABRETTI; 2009; p. 37).

O comércio exterior também é uma tendência de mercado bastante forte, pois, permite a circulação de bens em todo o globo independentemente das fronteiras nacionais, aumentando assim o mercado consumidor e a competitividade entre as empresas. Esta relação de interdependência entre os países é benéfica e natural, tendo em vista que nenhuma nação possui capacidade de suprir todas as necessidades sozinha, seja ela tecnológica ou de suprimento de alimentos regionais como o café.

A prática do comércio internacional é essencial para todos os países, sejam eles desenvolvidos ou não, pois tal prática contribui com as atividades de circulação de capitais e com o desenvolvimento econômico. A importação pode suprir falhas na estrutura econômica, colaborando na complementação dos produtos disponíveis à população de um país, ou de bens de capital necessários às empresas, cumprindo também o papel de modernização da economia por estimular a competição e permitir a comparação de processos e produtos. (BORTOTO, DIAS, RODRIGUES, 2008, p. 212).

No entanto, para que não exista prejuízo de um país em relação a outro, foram criadas diversos acordos internacionais, tais como o extinto Acordo geral de tarifas e Comércio (Gatt) e a atual Organização Mundial do Comércio (OMC) , que regulamentam as transações comerciais com imparcialidade.

Em vista disso, o Governo de Santa Catarina concede diversos benefícios fiscais relacionados às operações do comércio exterior, cujo principal objetivo é suprir às necessidades mercadológicas e os interesses do Estado. Além disso, Santa Catarina possui portos e logística rodoviária privilegiada que contribuem para atrair empresários interessados neste ramo de negócio.

Sendo assim, este estudo se propõe a gerar reflexão à respeito do planejamento tributário e a esclarecer algumas situações relacionadas a importação de mercadorias adquiridas através do benefício fiscal DIAT, previsto no anexo 3, art. 10, do RICMS/SC.

1.1 TEMA E PROBLEMA

As empresas e pessoas físicas se encontram inseridos num contexto novo de mercado caracterizado pela aldeia global e pela interdependência dos países, onde uma nação complementa as necessidades mercadológicas da outra através do comércio exterior.

Após a popularização da internet no Brasil e da intensificação do processo de globalização, em meados de 1990, a comunicação entre as diferentes culturas e os diferentes mercados se tornou ainda mais comum. Essa velocidade de informação à serviço da humanidade deu a impressão que o planeta ficou menor, tornando nítida a influência direta da globalização sobre os bens de consumo que incentivou principalmente a competitividade entre as empresas.

Além disso, a prática do comércio internacional tornou-se fundamental para atender às diferentes expectativas de consumo dos países inseridos na aldeia global e oportunidade de suprir a carência mercadológica fez com que as importações acontecessem de maneira mais intensa. No Brasil, existem diversas modalidades de importação (própria, encomenda, conta e ordem de terceiros, etc.) previstas pela Receita Federal e fica a encargo dos empresários verificarem junto de profissionais especializados qual a modalidade mais adequada para sua empresa.

Cabe também ressaltar que em muitos casos o Governo estabelece políticas de incentivo fiscal que estimulam a prática da importação de determinados produtos, conforme as necessidades do País. Desta forma, faz-se necessário também o auxílio de especialistas em

planejamento tributário, papel muitas vezes desempenhado pelo contador, a fim de encontrar a melhor solução para cada tipo de empresa, dentro da legalidade.

Diante do exposto, o estudo tem como problema a seguinte questão: qual a efetiva economia tributária realizada pelas empresas que realizam importação através da modalidade por conta e ordem de terceiros utilizando-se do benefício fiscal concedido pela Diretoria de Administração Tributária (DIAT), previsto no anexo 3 art. 10 do RICMS/SC?

1.2 OBJETIVO GERAL

O objetivo geral deste estudo é verificar a economia financeira realizada através da importação por conta e ordem de terceiros utilizando-se do benefício fiscal DIAT e compará-la com a importação realizada por vias normais (sem a utilização deste benefício).

1.3 OBJETIVO ESPECIFICO

Para atender ao objetivo geral, tem-se como objetivo específico abordar as seguintes questões:

- Detalhar quais tributos incidem sobre as importações de mercadorias;
- Apresentar o benefício fiscal DIAT, previsto no anexo 3 art. 10 do RICMS/SC ;
- Apontar se existe economia tributária realizada pelo DIAT, através da modalidade de importação por conta e ordem de terceiros;
- Evidenciar se existe melhoria na gestão de caixa da empresa que realizar a importação através do DIAT.

1.4 JUSTIFICATIVA

Tendo em vista a necessidade em destacar-se em um mercado tão concorrido, como é o atual, os empresários vêm buscando alternativas que contribuam na redução de gastos desnecessários e aumentem o lucro e contribuam para o gerenciamento do fluxo de caixa da sua instituição.

Desta forma, uma alternativa é que os profissionais à frente das organizações se utilizem de estratégias de planejamento tributário para otimizar seus resultados. No entanto, o estudo realizado a fim de identificar a alternativa menos onerosa exige dedicação e conhecimento do responsável pelo planejamento, pois é necessário segurança quanto da escolha por uma ou outra opção.

Neste sentido, esta pesquisa se justifica ao analisar as vantagens de uma alternativa de planejamento tributário aplicado a importação de mercadorias, que é a opção pelo DIAT,

benefício fiscal previsto no Anexo 3, art 10. do RICMS. No qual, através do diferimento do imposto, é possível reduzir a carga tributária do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) em determinadas situações de importação respeitando a legalidade.

1.5 METODOLOGIA

Para que os objetivos do estudo sejam alcançados, deve-se identificar o método científico abordado, as técnicas adotadas e as fontes de pesquisa utilizadas.

A metodologia não pode restringir-se a uma classificação do tipo de pesquisa, bem como os instrumentos escolhidos pelo pesquisador, a coletar dados. Ela deve indicar as fontes usadas no levantamento bibliográfico e descrever como transcorreu a fase de preparação para o trabalho de campo e a coleta de dados, apontando os elementos e fatores que dificultaram e/ou facilitaram o seu desenvolvimento (MARION, DIAS et al, 2002, p. 61).

A postura metodológica adotada na pesquisa é de caráter descritivo e quantitativo, cujo objetivo é realizar um estudo sobre a tributação incidente no comércio exterior e mensurar as vantagens de alguns benefícios fiscais previstos para este ramo de atividade, como por exemplo o DIAT previsto no ANEXO 3, art 10 do RICMS/SC.

Para Marion, Dias e Traldi (2002, p 62)

pesquisa descritiva: objetiva descrever as características de determinado fenômeno ou população, correlacionar fatos ou fenômenos (variáveis) sem, no entanto, manipulá-los. Implica observação, registro e análise do objeto que está sendo estudado.

Ainda sobre pesquisa descritiva, para Gil (2010, p. 27)

As pesquisas descritivas têm como objetivo a descrição das características de determinada população. Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar relações entre variáveis. São em grande número as pesquisas que podem ser classificadas como descritivas e a maioria das que são realizadas com objetivos profissionais provavelmente se enquadra nesta categoria.

Quanto à fundamentação teórica desta pesquisa, os levantamentos foram basicamente realizados através das legislações atualizadas e de sítios eletrônicos governamentais. No que diz respeito aos levantamentos bibliográficos, estes foram efetuados com o apoio de livros e artigos relacionados à tributação no comércio exterior.

Quanto a análise dos resultados, esta foi realizada utilizando-se de um exemplo fictício para simular a importação de mercadorias, cujo maior objetivo é permitir a

comparabilidade e a mensuração dos resultados da importação por conta e ordem de terceiros realizada através do DIAT e da efetuada por vias normais (sem este benefício)

1.6 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

O estudo aqui realizado restringe-se a analisar a tributação incidente na importação da modalidade por conta e ordem de terceiros que se beneficie do tratamento tributário diferenciado DIAT, conforme previsto no anexo 3 art 10 do RICMS/SC.

Para tanto, realiza uma comparação entre a importação por conta e ordem de terceiros efetuada por vias normais (sem o uso do benefício) e por intermédio do DIAT. Desta forma, evidencia quadros com a apresentação de todos os impostos incidentes nesta modalidade de importação, além de evidenciar de forma individualizada como cada um é calculado.

Além disso, trata também o fato gerador dos impostos a fim de apontar o momento do recolhimento do tributo, que resulta em ônus financeiro para o responsável pela importação

1.7 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

A fim de fornecer maior clareza a pesquisa, neste item será apresentada a forma de organização do assunto estudado, conforme abaixo:

- Capítulo primeiro: aborda a introdução do trabalho, o tema, o problema, objetivo geral e específico, a justificativa e metodologia de pesquisa.
- Capítulo segundo: apresenta a fundamentação teórica, abordando principalmente as modalidades de importação e a forma de cálculo dos impostos incidentes na importação.
- Capítulo terceiro: contempla a análise do estudo realizada através de um exemplo fictício, que permite comparar e mensurar a diferença no montante do ICMS devido quando à opção pelo regime fiscal DIAT, além de destacar outros benefícios como redução da carga tributária e otimização de lucro da operação.
- Capítulo quarto apresenta-se o resultado da pesquisa, com conclusões e recomendações.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo aborda algumas das premissas relacionadas à importação de mercadorias e ao planejamento tributário relativo a este tipo de operação, tendo em vista que a fundamentação teórica possui a função de nortear as questões gerais do estudo e evidenciar os principais assuntos relacionados à desoneração da carga tributária em operações de importação realizadas no estado de Santa Catarina, de acordo com as leis vigentes.

2.1 TRIBUTO

Tendo em vista o caráter tributário do estudo, faz-se necessário discorrer sobre a definição e as espécies do tema tributo. Segundo o art. 3º da Lei 5172/66, Código Tributário Nacional (CTN) o conceito de tributo é: “Toda prestação pecuniária, compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instruída em lei e cobrada mediante atividade administrativamente vinculada”. Sendo assim, o tributo corresponde a um valor arrecadado obrigatoriamente (independente da vontade do contribuinte), em moeda corrente (não sendo permitido o pagamento in natura ou in labore), de acordo com a legislação vigente, que não seja ocasionado por infração ou descumprimento da lei.

Além disso, conforme indicado na Constituição Federal (CF), o tributo pode ser classificado em cinco espécies tributárias: impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios.

Quanto ao imposto, conforme art. 16 do CTN, “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte”. Sendo assim, o imposto incide sobre o fato gerador das atividades previstas na legislação, bem como na importação de mercadorias.

Quanto às taxas, estas estão vinculadas a utilização de serviços públicos por parte do contribuinte.

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atividades, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição. (BRASIL, art. 77, da Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966).

Quanto à contribuição de melhoria, esta é uma arrecadação realizada a fim de aperfeiçoar determinada área ou obra pública. Sendo assim, estão obrigados a este tributo

somente os contribuintes beneficiados diretamente por tal benfeitoria, que pode ser identificada através de perceptível valorização imobiliária da região onde foi realizada.

A contribuição de melhoria cobra pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. (BRASIL, art. 81, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

Quanto às contribuições sociais, estas foram instituídas pelo art. 195 da Constituição Federal (CF), estão associadas a três fins específicos e podem ser divididas nas seguintes subespécies: contribuições sociais relativas à seguridade social, contribuições de intervenção no domínio econômico, e contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas. Para Machado (2009, p 414), as contribuições são conceituadas da seguinte forma:

Diante da vigente Constituição, portanto, pode-se conceituar a contribuição social como espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social.

As contribuições sociais relativas à seguridade social são destinadas a fins específicos de acordo com sua natureza e podem ser divididas em:

- Previdenciárias, quando destinadas ao custeio da previdência social, a fim de financiar pensões e aposentadorias dos contribuintes através de cálculos e fundamentos atuariais. Esta contribuição é recolhida pelos empregados e pelos empregadores através da folha de salários, ou sobre quaisquer rendimentos pagos a título de trabalho à pessoa física prestadora de serviço sem vínculo empregatício, conforme Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), Lei nº 8212/91. Além disso, somente os contribuintes poderão se beneficiar desta modalidade de tributo.
- Não previdenciárias, quando destinadas ao custeio da seguridade social, que realiza programas de proteção social à populações mais carentes. Esta contribuição é incidente sobre a receita ou faturamento (COFINS, LC nº 70/91 e Lei nº 9718/98) e sobre o lucro (CSL, Lei nº 7689/88). Além disso, nesta situação, não há exigência de contribuição por parte do beneficiário.

As contribuições de intervenção no domínio econômico são contribuições regulatórias, também utilizadas como instrumentos de política em atividades, que necessitam da intervenção do estado para sua melhor execução. Portanto, pode-se considerar a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) Royalties, instituída pela art.

149, Constituição Federal(CF) , regulamentado pelo Decreto nº 3949/2001, como um exemplo desta prática.

As contribuições de interesse de categorias estão relacionadas às próprias classes de profissionais que as instituem. Por exemplo, contribuições cobradas pelo Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina (CRC/SC) ou pela Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). Para Fabretti (2009, p 113) “são contribuições destinadas a custear os serviços dos órgãos responsáveis pela habilitação, registro e fiscalização das profissões regulamentadas, consideradas como autarquias federais pela CF”.

Os empréstimos compulsórios são tributos arrecadados em caráter de urgência, tais como: calamidade pública, guerra ou determinada situação de interesse nacional. Além disso, estes devem ser restituídos ao contribuinte assim que regularizada a situação.

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

- I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
- II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b". (BRASIL, CONSTITUIÇÃO FEDERAL, de 1988).

2.2 COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

Os tributos incidentes no Brasil são regulamentados e regidos por entes federativos, tais como: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. No entanto, no presente estudo não serão abordadas as competências tributárias do Município, uma vez que nenhum tributo municipal incide sobre a importação de mercadorias. Sendo assim, compete à União instituir impostos sobre, conforme arts. 149 e 153 da CF/88.

- importação de produtos estrangeiros;
- exportação de produtos nacionais ou nacionalizados;
- rendas e proventos de qualquer natureza;
- produtos industrializados;
- operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores imobiliários;
- propriedade territorial rural;
- grandes fortunas;

Aos Estados e ao Distrito Federal competem instituir impostos sobre, conforme art. 155,II, CF/88:

- transmissão causas mortis e doação de quaisquer bens e direitos

- operações relativas á circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
- propriedades de veículos automotores;

Além disso, cabe também a cada um dos entes acima citados definir também os responsáveis pelo recolhimento do tributo para que a arrecadação ocorra de forma consciente sem ocorrer recolhimento desordenado ou bitributação.

Essa amplitude e o detalhamento dado pelo texto constitucional promoveram um crescimento desordenado dos tributos cobrados nos últimos anos, o que tem provocado constantes recordes de arrecadação, chegando ao patamar no ano 2000 de 32,34% do Produto Interno Bruto (PIB), com isso, de um lado aumenta a indústria de arrecadação e fiscalização e, conseqüentemente, de outro os custos necessários a sua apuração e recolhimento, sem contar as possibilidades de ocorrência de sonegação. (OLIVEIRA, 2ª ed. 2003 p 23)

2.3 COMERCIO EXTERIOR

Ao tratar de comércio exterior, torna-se necessário apontar duas questões essenciais que movimentam esta atividade: globalização e interdependência entre os países. Pois, estas ações, apesar de complementares, são importantes agentes que contribuem para a movimentação do mercado internacional, gerando demanda e consumo.

O advento da globalização, que pode ser caracterizado como um processo em que capitais e tecnologia privados, cujos titulares são grandes corporações empresarias transacionais, circulam em todo o globo independentemente das fronteiras nacionais, mudou o tratamento jurídico dispensado ao comércio internacional (DIAS; RODRIGUES 2009, p. 128).

Além disso, a partir da integração gerada pela globalização, surge outra característica importante do comércio internacional: a interdependência entre os países. Esta, por sua vez, destaca-se por promover o suprimento da carência mercadológica existente entre as diferentes nações. Pois, através desta prática, um país pode fornecer a outro um determinado produto (ou matéria-prima) escasso ou inexistente no território do adquirente.

Para Dias e Rodrigues (2009, p. 128) “a interdependência econômica gerada pelos avanços tecnológicos e pelas práticas comerciais do capitalismo em conjunto com acordos regionais e preferenciais, alterou sobremaneira a realização dos negócios, que acabou tomando caráter mundial”.

Em vista disso, fez-se necessário a criação da Organização Mundial do Comércio (OMC), uma organização de adesão voluntária, regulamentadora do comércio internacional, cujo principal objetivo é viabilizar as relações comerciais entre países de maneira harmoniosa.

Segundo Dias e Rodrigues (2009, p. 142), “a OMC se apresenta como instituição internacional multilateral e com pretensões de tornar o comércio internacional mais integrado, mais estável e viável”. No entanto, desde que respeite os limites impostos pela OMC, os países vinculados a esta organização possuem legitimidade de efetivar medidas protecionistas a fim de defender os interesses do mercado interno, tais como a imposição de impostos relacionados à importação.

2.4 IMPORTAÇÃO

A importação é uma atividade que contribui para o desenvolvimento de qualquer país, haja vista que nenhuma nação, por mais desenvolvida que seja, consegue suprir integralmente suas necessidades mercadológicas, seja por escassez de recursos naturais ou de tecnologia. De igual modo, esta prática permite que mais produtos sejam disponibilizados ao consumidor final, ocasionando maior competitividade entre as empresas instaladas no mercado interno.

A importação pode suprir falhas na estrutura econômica, colaborando na complementação dos produtos disponíveis à população de um país, ou de bens necessários às empresas, cumprindo também o papel de modernização da economia por estimular a competição e permitir a comparação de processos produtivos. (DIAS; RODRIGUES, 2009, p. 213).

Em vista disso, diversos empresários buscaram oportunidades de negócio através do mercado internacional para suprir as necessidades do mercado interno, seja importando produtos defasados em seu país de origem ou adquirindo mercadorias e insumos a preços mais atrativos. A partir daí, surgiram novas demandas de profissionais especializados, que acabaram por gerar diversos empregos diretos e indiretos no País, tais como: despachantes aduaneiros, consultores, advogados e contadores especialistas neste tipo de atividade.

Estes profissionais, no entanto, devem conhecer o processo de importação e principalmente devem estar atentos as diversas regras, legislações, regulamentações e acordos internacionais que norteiam a boa prática do comércio exterior. Uma vez que o caráter sistemático e burocrático desta atividade aumenta consideravelmente as possibilidades de erro e os riscos de multa para o importador.

As normas de comércio internacional são aquelas que se aplicam uniformemente a mais de um país, visando à facilitação dos negócios internacionais. São disciplinadas por meio de acordos entre dois ou mais países ou criadas a partir de organismos internacionais como a Organizações das Nações Unidas (ONU), a Câmara de Comércio Internacional (CCI) ou a

Organização Mundial de Comércio (OMC). (DIAS; RODRIGUES, 2009 p. 219).

No Brasil, além da observância das legislações e do respeito aos acordos internacionais, são utilizadas também algumas medidas protecionistas cujo principal objetivo é defender o mercado interno de concorrências desleais. Um exemplo seria o caráter regulatório que o governo brasileiro possui sobre a compra e venda de moeda estrangeira no País, realizada exclusivamente através do Banco Central do Brasil, onde o governo brasileiro possui o poder de monitorar a troca de moeda, facilitando ou dificultando as importações de determinados produtos.

2.5 MODALIDADES DE IMPORTAÇÃO

Atualmente, as principais modalidades de importação utilizadas pelas empresas são: importação própria, importação por encomenda e importação por conta e ordem de terceiros. As três modalidades são reconhecidas e regulamentadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) e, portanto, possuem normas específicas quanto à sua realização. Sendo assim, antes de definir opção, o importador deve verificar qual das modalidades é mais adequada para o seu tipo de negócio, podendo optar por terceirizar o serviço ou por realizá-lo sem o auxílio de terceiros.

No entanto, independentemente da modalidade escolhida, para que seja possível realizar as atividades de importação, antes de iniciar o processo, o interessado deverá habilitar-se no Registro de Rastreamento da Atuação dos Intervenientes Aduaneiros da Receita Federal (Radar), que é um sistema integrado onde o importador apresentará informações e documentos a fim de receber a autorização ou senha para operar suas importações através do Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX).

Para Dias e Rodrigues, (2009, p. 238) “com a implementação do Radar, no momento do desembarço aduaneiro, o fiscal tem à mão um dossiê com todas as informações do importador, e caso seja encontrada alguma irregularidade, a mercadoria é automaticamente parametrizada no canal cinza”. O Sistema Integrado de Comercio Exterior (SISCOMEX), por sua vez, é um software criado e dedicado exclusivamente às operações de comércio exterior que pode ser manipulado somente por pessoa física habilitada e credenciada à Secretaria da Receita Federal Brasileira (SRFB).

2.5.1 Importação Própria

Nesta modalidade de importação não há participação de terceiros durante a execução do trabalho. Portanto, o próprio interessado é o responsável por todas as etapas do processo, tais como: fechamento do contrato comercial, emissão do licenciamento de importação (LI), contratação de frete e seguro internacionais, fechamento de câmbio, elaboração da declaração de importação (DI), recolhimento dos tributos que possuem a emissão da DI como fato gerador, apresentação da documentação original à Receita Federal e retirada da mercadoria após o desembaraço aduaneiro.

Quanto à tributação decorrente à entrada de mercadorias, o importador recolherá todos os impostos devidos por ocasião do desembaraço aduaneiro – II, IPI, PIS, COFINS e ICMS. Já em relação à saída, serão recolhidos todos os impostos referentes a revenda de mercadoria - ICMS, PIS, COFINS - e também o IPI, tendo em vista que nesta situação o adquirente de mercadorias do exterior será considerado industrial por equiparação, conforme definição de equiparado a industrial disponível no art. 9º do Regulamento do IPI (RIPI), aprovado pelo Decreto 4.544/2002.

As empresas preparadas para operar no mercado internacional que estão atentas aos procedimentos, regulamentos, acordos e legislações possuem a vantagem de reduzir custos com a terceirização de importação. Entretanto, precisam dedicar tempo e recursos para realizar uma atividade meio, adversa a atividade principal da empresa.

2.5.2 Importação por Encomenda

A importação por encomenda está regulamentada na Instrução Normativa nº 634, de 24/03/06, na qual é prevista a realização da importação através de terceiros. Para tanto, o interessado, tratado como encomendante, deverá contratar um terceiro, o importador, para realizar todos os trâmites necessários até a nacionalização da mercadoria. Sendo assim, cabe ao importador dispender de todos os recursos necessários para a realização desta atividade, desde o fechamento do contrato internacional ao pagamento de todas as taxas e recolhimento dos impostos ocasionados pela realização do desembaraço aduaneiro. Em contrapartida, é resguardado ao importador à revenda desta mercadoria ao encomendante, conforme previamente definido.

A importação por encomenda é aquela em que uma empresa adquire mercadorias no exterior com recursos próprios e promove o seu despacho aduaneiro de importação, a fim de revendê-las, posteriormente, a uma

empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre a importadora e a encomendante, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo ou as operações pactuadas (art. 2º, § 1º, I, da IN SRF nº 634/06).

Quanto ao tratamento das mercadorias, esta modalidade se assemelha a importação própria, tendo em vista que as mesmas integrarão o estoque do importador para posteriormente serem revendidas ao encomendante. Os impostos pagos por ocasião da entrada também serão responsabilidade do importador, podendo deles creditar-se quando permitido em lei. Segundo o sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (www.receita.fazenda.gov.br) o importador está sujeito ao seguinte tratamento tributário específico:

Além de contabilizar tanto as entradas das mercadorias importadas como os recursos recebidos da encomendante pela revenda dos produtos, a empresa importadora deve apurar e recolher normalmente – como qualquer outro importador – todos os tributos incidentes sobre a revenda das mercadorias importadas, tais como: o IPI (por ser equiparada a estabelecimento industrial); a Contribuição para o PIS/PASEP - Faturamento; a COFINS - Faturamento; e a CIDE combustíveis.

Em relação a saída de mercadorias, serão recolhidos os mesmos impostos citados na importação própria: PIS, COFINS, ICMS e também o IPI por ser equiparada a industrial.

2.5.3 Importação por conta e Ordem de Terceiros

Esta modalidade de importação também é realizada através da contraprestação de terceiros e está regulamentada na Instrução Normativa SRF nº 225, de 18/10/02. Sendo assim, o interessado pela importação, nomeado adquirente, contrata serviços de terceiros especialistas em executar os trâmites de importação. No entanto, diferentemente da modalidade por encomenda, onde o importador era responsável por realizar todos os pagamentos, na modalidade por conta e ordem de terceiros o adquirente é o real financiador das operações e subsequentemente é considerado o efetivo importador para fins legais.

Assim, na importação por conta e ordem, embora a atuação da empresa importadora possa abranger desde a simples execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, contratação do transporte, seguro, entre outros, o importador de fato é o adquirente, a mandante da importação, aquela que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional. (BRASIL, O QUE É A IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM, 2012).

Quanto ao tratamento das mercadorias, após o desembaraço aduaneiro, estas serão enviadas diretamente para o domicílio do adquirente, acompanhadas da nota fiscal relativa à importação e da nota fiscal de serviços referente aos serviços de importação. Portanto, os

tributos incidentes na importação são todos recolhidos pelo adquirente, que por sua vez, pode creditar-se deles caso exista fundamentação legal.

Em relação à revenda de mercadorias, são recolhidos os mesmo impostos incidentes na modalidade por encomenda, sendo também o adquirente equiparado a industrial.

2.6 CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS DO BRASIL

Para fins de controle e padronização internacional, diversos países optaram pela unificação da codificação de suas mercadorias, facilitando assim a obtenção de informações acerca dos produtos importados e exportados, bem como, sua tarifação.

O sistema de classificação de mercadorias atualmente vigente no Brasil está baseado na Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, o mesmo país aderiu em 31/10/1986 (BIZELLI; BARBOSA, 1997). Trata-se da chamada Nomenclatura Comum do Sul (NCM) compartilhada pelos países membros do Mercosul desde 1996 (BORTOTO; DIAS; RODRIGUES, 2008)..

No âmbito do comércio exterior brasileiro, a correta designação do NCM às mercadorias tem crucial importância no processo, uma vez que define os tributos (e respectivos valores) envolvidos na operação, assim como o tratamento administrativo a ser aplicado conforme regulamentação dos órgãos anuentes (VIEIRA, 2008). Abaixo segue uma figura que relata a estrutura da NCM e um quadro com um exemplo de classificação de mercadorias.

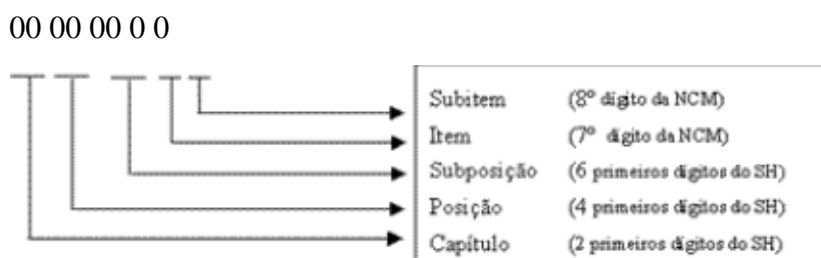


Figura 1: Estrutura e composição do NCM.

Fonte: Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (2010).

Seção	2	PRODUTOS DO REINO VEGETAL
Capítulo	10	Cereais
Posição	10.03	Cevada
Subposição	1003.90	Outras
Item	1003.90.10	Cervejeira

Quadro 1 Descrição do código NCM 0104.10.11

Fonte: Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (2012)

Em caso de incorreta designação do NCM nos processos de importação e exportação, a atual legislação brasileira prevê multa de um por cento (1%) sobre os valores aduaneiros, limitados ao mínimo de quinhentos reais (R\$ 500,00) por item desclassificado. (BORTOTO; DIAS; RODRIGUES, 2008).

2.7 VALOR ADUANEIRO

O conceito de valor aduaneiro teve sua origem no artigo VII do antigo GATT (Código de Valoração Aduaneira), cuja implementação no Brasil ocorreu em 16/07/1986 ((BIZELLI; BARBOSA, 1997).). Atualmente o artigo 77 do Decreto nº 6.759 de 05/02/2009 regulamenta sua definição para fins de cálculo de tributos de importação.

O art. 77, do Decreto nº 6.759, de 05/02/09 deixa claro as situações que integram o valor aduaneiro.

Art. 77. Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafos 1 e 2, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto no 1.355, de 1994; e Norma de Aplicação sobre a Valoração Aduaneira de Mercadorias, Artigo 7o, aprovado pela Decisão CMC no 13, de 2007, internalizada pelo Decreto no 6.870, de 4 de junho de 2009): (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

I - o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;

II - os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos no inciso I; e

III - o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas nos incisos I e II. 37

Comumente tratado como valor CIF (*cost, insurance and freight*), o valor aduaneiro é utilizado como base no cálculo dos tributos aplicados às importações brasileiras, o que faz de sua correta apuração e informação um fator essencial para o bom andamento do processo.

O custo de transporte mencionado no inciso I do artigo 77 corresponde ao valor do frete internacional conforme cobrança do transportador. Os valores de frete variam principalmente conforme distância do país do exportador, e, modalidade utilizada na operação, esta última podendo ser: rodoviária, aérea, marítima, ferroviária ou multimodal.

Conforme descrito pelo inciso II do artigo 77, o valor da mercadoria deve ser acrescido de qualquer eventual custo relativo à descarga e manuseio necessários para entrega da carga no local alfandegado no destino. O valor da mercadoria corresponde aquele descrito na fatura comercial, já os custos de descarga e manuseio dizem respeito aos valores de capatazia e demais despesas cobradas pelos armadores nos portos brasileiros.

O seguro internacional é tratado de forma opcional nas negociações comerciais, podendo algumas vezes não existir, principalmente em operações cujo risco de avaria e valor de carga são baixos. É um componente do valor aduaneiro independente de existir ou ser zero.

2.8 IMPOSTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO

Esta seção discorre sobre impostos comumente incidentes na importação de mercadorias, são eles:

- I.I. - imposto de importação;
- IPI - imposto sobre operações com produtos industrializados;
- ICMS - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
- PIS/PASEP - contribuição social destinada ao programa de integração social e ao programa de formação do patrimônio do servidor público incidente sobre o faturamento e sobre a importação de bens e serviços do exterior (PIS/Pasep);
- COFINS - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

2.8.1 2.8.1. Imposto de Importação (I.I)

Esta espécie de tributo, de competência federal, possui como fato gerador a entrada de mercadorias em território nacional, registradas através da Declaração de Importação (DI), conforme previsto no art. 73, Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002.

Art. 73. Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 23 e parágrafo único):

I - na data do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo;

II - no dia do lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de:

a) bens contidos em remessa postal internacional não sujeitos ao regime de importação comum;

b) bens compreendidos no conceito de bagagem, acompanhada ou desacompanhada; e

c) mercadoria constante de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio ou avaria for apurado pela autoridade aduaneira;

O recolhimento do imposto de importação dar-se-á mediante débito em conta vinculada ao Siscomex, ocorrendo na mesma data do registro da declaração de importação (DI), elaborada conforme os termos do artigo 27 do Decreto-Lei nº 37/66 e artigo 11 da IN SRF 680/06. No entanto, por possuir caráter cumulativo, o Imposto de Importação (I.I.) não gera crédito para a empresa importadora e passa a integrar o custo da importação do respectivo bem.

A alíquota referente a este imposto é variável de acordo com a classificação fiscal do produto e possíveis tratados comerciais vigentes, podendo ser consultada na Tabela da Tarifa Externa Comum (TEC), criada pelo Mercosul e disponibilizada pelo Ministério do Desenvolvimento Indústria e Comércio Exterior (MDIC) e pelo Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX).

Quanto ao cálculo do imposto, este será compreendido pelo valor aduaneiro, convertido em moeda nacional, multiplicado pela alíquota correspondente ao produto conforme estipulado pela TEC. Apresenta-se na tabela 1 o exemplo a seguir:

Valor aduaneiro (em moeda nacional)	
(+) Valor da mercadoria	R\$ 10.000,00
(+) Frete internacional	R\$ 5.000,00
(+) Seguro Internacional	R\$ 1.000,00
Total:	R\$ 16.000,00
Imposto de importação	
(+) Valor aduaneiro	R\$ 16.000,00
(*) Alíquota de II	10%
Total:	R\$ 1.600,00

Tabela 1 - Obtenção do II

Fonte: Autor

Além disso, cabe ressaltar que Imposto de Importação possui caráter eminentemente extrafiscal e, portanto, não obedece ao princípio da anterioridade. Desta forma, a alíquota deste imposto poderá ser alterada a qualquer momento, por simples decreto do Poder Executivo vigorando a partir da data de sua publicação no Diário Oficial d União (DOU).

2.8.2 Imposto sobre operações com produtos industrializados (IPI)

O IPI é um imposto de competência federal e sua ocorrência se dá em produtos que sofram processos de mutação em seu caráter original, ocasionando industrialização parcial completa ou intermediária, conforme descrito no art. 4º do Decreto 7.212 de 15/06/2012

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

No entanto, mesmo não alterando a natureza das mercadorias, o importador de mercadorias também será considerado contribuinte do IPI, equiparando-se a industrial, conforme previsto no art. 9º, I, II e III do Decreto 7.212 de 15/06/2012

I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);

II- os estabelecimentos, ainda que varejistas, que receberem, para comercialização, diretamente da repartição que os liberou, produtos importados por outro estabelecimento da mesma firma;

III - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo e não estiverem enquadrados na hipótese do inciso II (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso II, e § 2º, Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1ª, e Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 37, inciso I);

Da mesma forma como ocorre com o Imposto de Importação (I.I.), por exemplo, o recolhimento de IPI referente a importação, será efetuado através do débito em conta vinculada ao SISCOMEX na data de emissão da Declaração de Importação (DI). Quanto às alíquotas, podem ser localizada através da tabela de incidência do imposto sobre produtos industrializados (TIPI), prevista no Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011 e disponível no sítio eletrônico da Receita Federal.

Quanto ao cálculo do IPI referente à importação será considerada base de cálculo o valor aduaneiro acrescido do imposto de importação e demais taxas (quando houver). Portanto, seguindo o raciocínio demonstrado no Imposto de Importação, o valor a recolher a título de IPI no momento da emissão da DI seria de R\$ 1.760,00, conforme tabela 2.

Imposto de Produtos Industrializados	
(+) Valor Aduaneiro	R\$ 16.000,00
(+) Valor II	R\$ 1.600,00
(=) Base de cálculo IPI	R\$ 17.600,00
(*) Alíquota de IPI	10%
Total:	R\$ 1.760,00

Tabela 2 - Obtenção do IPI

Fonte: Autor

2.8.3 PIS/Pasep - Importação e COFINS-Importação

O PIS/Pasep e COFINS são contribuições de competência federal, com finalidade definida no texto constitucional cuja arrecadação não se sujeita a repartições de receitas tributárias. Além disso, apesar de possuírem destinações particulares, o PIS para o Programa de Integração Social e a COFINS para o financiamento da seguridade social, ambas tem tratamento tributário semelhante quanto à incidência nas importações, principalmente no que tange ao fato gerador, a fórmula de cálculo e aos meios de recolhimento. Por este motivo, ambas serão apresentadas em único item.

O fato gerador destas contribuições é a entrada de mercadorias em território nacional, registradas através da elaboração da DI, assim como nos exemplos anteriores. Quanto ao recolhimento, estas espécies tributárias são pagas através do débito em conta vinculada ao Siscomex, conforme art. 4º, da Lei nº 10865, de 30/04/2004, sendo que o desconto é realizado na mesma data da emissão da Declaração de Importação (DI).

Quanto ao cálculo do PIS e da COFINS, estes deverão ser realizados conforme art. 1º, I, da Instrução Normativa nº 572 de 22/11/2005 - onde serão utilizados basicamente o valor aduaneiro, o “índice x” e as alíquotas referentes a cada tipo de contribuição - conforme segue:

I – na importação de bens:

$$Cofins_{IMPORTAÇÃO} = d \times (VA \times X)$$

$$Pis_{IMPORTAÇÃO} = c \times (VA \times X)$$

onde,

$$X = \left[\frac{1 + e \times [a + b \times (1 + a)]}{(1 - c - d) \times (1 - e)} \right]$$

VA = Valor Aduaneiro

a = alíquota do Imposto de Importação (II)

b = alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

c = alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação

d = alíquota da Cofins-Importação

e = alíquota do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)

Seguindo o raciocínio iniciado no item sobre imposto de importação e realizando os cálculos conforme previsto no art. 1º, I, da Instrução Normativa nº 572 de 22/11/2005, serão recolhidos R\$ 363,03 à título de R\$ PIS e R\$ 1672,17 à título de COFINS, conforme demonstrado abaixo.

Aliq. PIS (VA * X) ou Aliq. COFINS (VA * X), sendo
$X = \left[\frac{1 + e \times [a + b \times (1 + a)]}{(1 - c - d) \times (1 - e)} \right]$
a) Aliquota do II (10%)
b) Aliquota IPI (10%)
c) Aliquota da PIS/Pasep-Importação (1,65%)
d) Aliquota Cofins-Importação (7,6%)
e) Aliquota ICMS (17%)
x= 1,3751

Tabela 3 - Obtenção do índice X

Fonte: autor

PIS	
$Pis_{IMPORTAÇÃO} = c \times (VA \times X)$	
(*) Alíq PIS	0,0165
(*) Valor Aduaneiro	R\$ 16.000,00
(*) Valor X	1,3751
Total:	R\$ 363,03
COFINS	
$Cofins_{IMPORTAÇÃO} = d \times (VA \times X)$	
(*) Alíq COFINS	0,0760
(*) Valor Aduaneiro	R\$ 16.000,00
(*) Valor X	1,3751
Total:	R\$ 1.672,12

Tabela 4 - Obtenção PIS e COFINS"

Fonte: autor

2.8.4 Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)

O ICMS, previsto na Lei Complementar nº 87, de 13/09/96, é um imposto de competência estadual, destinado a compor o orçamento dos Estados e do Distrito federal, que incide sobre a circulação física de mercadorias, inclusive oriundas do exterior conforme art. 2º, § 1º, I, Lei Complementar nº 87/96

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

O fato gerador deste imposto, diferentemente dos anteriores, está vinculado ao desembaraço aduaneiro, ato final do despacho aduaneiro que não se confunde com o momento de Registro da DI no SISCOMEX, onde se inicia o processo de nacionalização de mercadoria.

Quanto ao recolhimento, é realizado através do Documento de Arrecadação Estadual, preenchida eletronicamente através do DARE ON LINE, disponibilizado no sitio eletrônico da Secretaria da Fazenda de Santa Catarina. No que diz respeito ao cálculo do ICMS devido

na importação, será multiplicada a alíquota de 17% sobre a sua respectiva base de cálculo, composta por: valor aduaneiro, II, IPI, PIS/Pasep, COFINS e pelo próprio ICMS calculado “por dentro”, conforme art. 9º, IV, RICMS/SC, de 28/08/2001.

Art. 9º A base de cálculo do imposto nas operações com mercadorias é:

IV - na hipótese do art. 3º, IX, a soma das seguintes parcelas:

- a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação;
- b) o imposto de importação;
- c) o imposto sobre produtos industrializados;
- d) o imposto sobre operações de câmbio;
- e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas devidas às repartições alfandegárias (MP 108/02);
- f) o montante do próprio imposto (Lei nº 12.498/02).

No cálculo do ICMS por dentro, a “base de cálculo por fora” deverá ser dividida por um determinado fator (100% - alíquota da mercadoria) a fim de aferir a sua respectiva base de cálculo com o imposto calculado “por dentro”. No caso do Estado de Santa Catarina a alíquota incidente sobre as importações é de 17%, logo o fator de divisão encontrado é de 0,83 (100%-17%).

Sendo assim, seguindo o raciocínio utilizado nos tópicos anteriores, o montante a ser recolhido a título de ICMS é de R\$ 4.390,33, conforme tabela 5:

ICMS		
(+)	Valor Aduaneiro	R\$ 16.000,00
(+)	II	R\$ 1.600,00
(+)	IPI	R\$ 1.760,00
(+)	PIS	R\$ 363,03
(+)	COFINS	R\$ 1.672,12
(+)	Taxa Siscomex	R\$ 40,00
(/)	ICMS p/ dentro	R\$ 0,83
(=)	Base de Cálculo	R\$ 25.825,48
(*)	Alíquota ICMS	17%
Total:		R\$ 4.390,33

Tabela 5 - Obtenção do ICMS

Fonte: elaborado pelo autor

2.9 PLANEJAMENTO TRIBUTARIO

Planejamento tributário é uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, também chamada de elisão fiscal, que exige conhecimento e bom senso dos responsáveis pelas

decisões estratégicas. Portanto, trata-se de estudo prévio à concretização do fato gerador a fim de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte.

Para Borges (2000, p. 55):

A natureza ou essência a do planejamento fiscal – ou tributário – consiste em organizar os empreendimentos econômicos-mercantis da empresa, mediante o emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a concretização da hipótese de incidência tributária ou, então, de fazer com que sua materialidade ocorra na medida ou no tempo que lhes sejam mais propícios. Trata-se, assim, de um comportamento técnico-funcional, adotado no universo dos negócios, que visa excluir, reduzir, ou adiar os respectivos encargos tributários.

Assim sendo, planejamento tributário (ou elisão fiscal) não se confunde com sonegação fiscal (ou evasão fiscal, classificado como crime conforme Lei nº 8137/90. Pois, o primeiro requer a escolha da menor entre duas ou mais opções lícitas de arrecadação. Já a segunda utiliza-se de meios ilegais que resultem no menor imposto a pagar, tais como: sonegação, fraude, simulação e dissimulação.

O planejamento tributário, cujo principal objetivo é a economia na arrecadação de impostos, exige conhecimento e bom senso do planejador que deve avaliar os cenários possíveis a fim de identificar o mais vantajoso. Dentre as alternativas possíveis, são observados pelo responsável, que comumente é o contador, os seguintes aspectos:

- Permissão de crédito tributário em todas as situações possíveis, principalmente no que diz respeito aos impostos não-cumulativos como o ICMS e IPI;
- Aplicação de possível diferimento dos impostos recolhidos, que contribui para o melhor gerenciamento do fluxo de caixa;
- Adoção de todas as provisões e de todas as despesas dedutíveis permitidas pelo fisco
- Estar atento às mudanças que impactem na elaboração dos resultados da empresa

Sendo assim, o planejamento tributário (ou elisão fiscal) é uma ferramenta de gestão que evita gastos desnecessários para a organização, mantém respeitada a capacidade contributiva, e influencia positivamente o gerenciamento do fluxo de caixa.

2.10 BENEFÍCIO FISCAL

Benefícios fiscais são incentivos concedidos pelo Governo a fim de estimular um determinado segmento econômico ou promover o desenvolvimento de uma atividade específica, conforme seus interesses.

Quanto à intenção em estimular um determinado segmento, o Governo pode mediante lei, renunciar à parte da arrecadação para incentivar atividades específicas através da simples desoneração para o contribuinte que atender às suas exigências. No entanto, o imposto arrecadado através do benefício fiscal pode também destinar-se a promover o desenvolvimento de atividades que interessam ao Governo, tais como a cultura e o desenvolvimento tecnológico.

Para Fabretti (2009, p. 280):

Os impostos são instituídos para serem arrecadados. Entretanto, para atingir outros fins de interesse do Estado, este pode abrir mão de parte da arrecadação deles, a fim de incentivar determinadas atividades (exemplos: cultura, programas especiais, alimentação do trabalhador, desenvolvimento tecnológico industrial ou agrícola, etc.) ou desenvolvimento de determinadas regiões. Essa renúncia tem o nome técnico de EXTRAFISCALIDADE, que significa o uso do imposto para fins outros que não o de arrecadação.

Dentre as principais modalidades de benefícios fiscais, destacam-se:

- As isenções;
- As reduções de alíquotas e bases de cálculo;
- A alíquota zero;
- As subvenções;
- Os créditos presumidos;
- Os subsídios;
- O diferimento;

Por assim ser, os benefícios fiscais não possuem o objetivo de beneficiar casos singulares privilegiando um ou outro contribuinte. Pois, atendem ao coletivo que se enquadre nas exigências e interesses do Governo.

2.11 DO BENEFÍCIO FISCAL DIAT

O Governo do Estado de Santa Catarina, mediante benefício fiscal previsto no Anexo 3, Art. 10, do RICMS/SC, permite o tratamento tributário diferenciado do ICMS incidente sobre a importação de mercadorias realizadas em território catarinense.

Art. 10. Mediante regime especial, concedido pelo Diretor de Administração Tributária, poderá ser diferido para a etapa seguinte de circulação da entrada no estabelecimento importador, o imposto devido por ocasião do desembaraço aduaneiro, na importação realizada por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados, situados neste Estado, de:

II - mercadoria destinada à utilização como matéria-prima, material intermediário ou material secundário em processo de industrialização em território catarinense;

III - mercadoria destinada à comercialização;

Em linhas gerais, o DIAT prevê o diferimento do ICMS para a etapa seguinte ao momento do desembaraço aduaneiro e possibilita a utilização do crédito presumido quanto à saída do mesmo bem. Desta forma, na entrada o beneficiário transfere o ICMS devido na importação para a etapa seguinte, diminuindo assim o ônus financeiro no momento do desembaraço aduaneiro.

Quanto à saída, utiliza-se o crédito presumido de aproximadamente vinte e nove por cento (29,411%) para as saídas tributadas a dezessete por cento (17%) e cinquenta e dois por cento (52%) para as saídas tributadas a vinte e cinco por cento (25%), resultando em uma alíquota efetiva de doze por cento (12%), conforme previsto no Anexo 3, art. 10-b, do RICMS/SC.

Alíquota do ICMS na saída	17%
Diferimento ICMS	29,41%
Aliq. a diferir	5,00%
Alíquota efetiva	12,00%
Alíquota de ICMS	25%
Diferimento ICMS	52,00%
Aliq. a diferir	13,00%
Alíquota efetiva	12,00%

Tabela 6 – Utilização de Crédito Presumido

Fonte: elaborado pelo autor

2.11.1 Das principais exigências do DIAT

Para se beneficiar do regime especial, o interessado deve apresentar requerimento e demais documentos necessários junto à Secretaria da Fazenda de Santa Catarina, além de respeitar os requisitos descritos no Anexo 3, Art. 10, § 4º, II do RICMS/SC

- § 4º A concessão do regime especial de que trata este artigo condiciona-se:
- II - na hipótese do inciso III do caput, para a concessão do regime especial, o estabelecimento deverá atender ainda às seguintes condições:
- a) estar previamente habilitado no sistema Ambiente de Registro e Rastreamento da Atuação dos Intervenientes Aduaneiros – RADAR, da Secretaria da Receita Federal do Brasil;
 - b) apresentar garantia real ou fidejussória;
 - c) REVOGADA.
 - d) utilizar os serviços das Comissárias de Despacho Aduaneiro estabelecidas no Estado;
 - e) REVOGADA.

Ao interessado cabe ainda verificar se a sua atividade não se enquadra em nenhuma das situações onde o benefício fiscal não pode ser aplicado, tais como:

- Saídas de mercadorias destinadas a optantes pelo Simples Nacional, conforme Anexo 3, Art. 10, §3, do RICMS/SC;
- Quando causar dano à economia catarinense, como por exemplo prejudicar determinado segmento de produtos produzidos no Estado, conforme Anexo 3, Art. 10, §3, do RICMS/SC
- Quando o interessado possuir débito com a Fazenda Estadual, conforme Anexo 3, Art. 10, §22, do RICMS/SC
- Quando se tratar de importação destinada ao imobilizado ou uso e consumo, conforme Anexo 3, Art. 10, §10, do RICMS/SC

Além disso, cabe destacar que o benefício é concedido somente se o despacho aduaneiro ocorrer mediante portos, aeroportos ou recintos alfandegários situados em Santa Catarina, portanto possui caráter exclusivo para as importações realizadas através deste estado.

2.11.2 Considerações gerais – DIAT

Quanto às considerações gerais expressas sobre o DIAT, faz-se necessário destacar a dispensa da garantia real ou fidejussória, que é uma garantia cedida pelo importador podendo ser um bem ou um imóvel, conforme previsto no Anexo 3, Art. 10, §24, I, do RICMS/SC

§24. A garantia prevista no § 4º, II, “b”:

I - será dispensada desde que, a cada desembaraço, seja recolhido, a título de antecipação do imposto devido pela saída subsequente do estabelecimento importador, importância equivalente a 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento) da base de cálculo definida no art. 9º, IV, do Regulamento, considerando-se, para efeitos da alínea “f” do mencionado dispositivo, como incidente a alíquota de 12% (doze por cento);

Muitos dos importadores utilizam-se do recolhimento antecipado do imposto para obter a dispensa desta exigência, cujo desimpedimento contribui com a desburocratização e agilidade do processo. Desta forma, em regra geral, neste cenário o importador recolhe no momento do desembaraço aduaneiro o equivalente a quatro e meio por cento (4,5%), podendo ainda creditar-se deste montante quanto à apuração do ICMS.

Além disso, na importação realizada por conta e ordem de terceiro, o montante recolhido a título de antecipação pode ser reduzido a três por cento 3% tratando-se de cevada e 4% para os demais produtos, conforme previsto no Anexo 3, Art. 10, § 25, do RICMS/SC:

§ 25. Na importação realizada por conta e ordem de terceiro, o percentual previsto no § 24, I, poderá ser reduzido para até:

I - 3% (três por cento), em se tratando de cevada, malte, lúpulo e cobre;

II - 4% (quatro por cento), em se tratando de outras mercadorias.

Caso o importador decida por apresentar a garantia real ou fidejussória, o montante do imposto a ser diferido fica limitado a dois terços do valor da mesma, conforme, Anexo 3, Art. 10, §26, do RICMS/SC.

2.11.3 Do cálculo do ICMS devido pelo DIAT

Tendo em vista a sua maior aplicabilidade, será demonstrado a forma de cálculo do ICMS devido na importação de mercadorias, através do DIAT, utilizando-se da dispensa

de apresentação da garantia real ou fidejussória. Basicamente, o imposto devido na operação é calculado em duas ocasiões: na entrada da mercadoria, quando é realizada a antecipação do pagamento do imposto no desembaraço aduaneiro, e na saída quando é permitida a utilização de crédito presumido.

A apresentação do cálculo do ICMS devido na operação respeitará a seguinte ordem: obtenção da base de cálculo do ICMS devido por ocasião do desembaraço aduaneiro; valor de ICMS recolhido antecipadamente no momento do desembaraço aduaneiro das importações por conta e ordem e encomenda; utilização do crédito diferido na saída da mercadoria; e valor do ICMS da operação destacado na nota fiscal de saída.

A obtenção da base de cálculo do ICMS devido por ocasião do desembaraço aduaneiro pode ser obtida através do seguinte raciocínio: $[(\text{Valor Aduaneiro} + \text{II} + \text{IPI} + \text{PIS} + \text{COFINS} + \text{Taxas} + \text{Contribuições} + \text{Despesas Aduaneiras}) / (1 - 0,12)]$. Conforme demonstrado no quadro abaixo:

(+)	Valor Aduaneiro	R\$ 16.000,00
(+)	II	R\$ 1.600,00
(+)	IPI	R\$ 1.760,00
(+)	PIS	R\$ 363,03
(+)	COFINS	R\$ 1.672,12
(+)	Taxa Siscomex	R\$ 40,00
(/)	ICMS p/ dentro	R\$ 0,88

Tabela 7 - Obtenção da Base de Cálculo do ICMS DIAT

Fonte: Autor

Valor de ICMS recolhido antecipadamente no momento do desembaraço aduaneiro por ocorrência das importações por conta e ordem pode ser obtido através da seguinte operação: $= \text{Base de cálculo} \times 4\%$ Conforme demonstrado no quadro abaixo:

(=)	Base de Cálculo	R\$ 24.358,13
(*)	Alíquota ICMS	4,0%
Total:		R\$ 974,33

Tabela 8 - Obtenção do ICMS no desembaraço aduaneiro Conta e ordem

Fonte: Autor

Valor recolhido a título de ICMS no desembaraço aduaneiro por ocorrência das importações por encomenda $= \text{Base de cálculo} \times 4,5\%$ Conforme demonstrado no quadro abaixo:

(=)	Base de Cálculo	R\$ 24.358,13
(*)	Alíquota ICMS	4,5%
Total:		R\$ 1.096,12

Tabela 9 - Obtenção do ICMS no desembaraço aduaneiro Encomenda
Fonte: Autor

Utilização de crédito presumido na saída de mercadorias do estabelecimento do adquirente, 29,411% para as saídas tributadas a 17% e 52% para as saídas tributadas a 25%, resultando em uma alíquota efetiva de 12%. Conforme demonstrado no quadro abaixo:

Preço de venda da mercadoria		R\$	49.898,73
Alíquota do ICMS na saída	17%	R\$	8.482,78
Diferimento ICMS	29,41%	R\$	14.675,72
Aliq. a diferir	5,00%	R\$	2.494,87
Alíquota efetiva na NF de Saída	12,00%	R\$	5.987,91
Preço de venda da mercadoria		R\$	49.898,73
Alíquota de ICMS	25%	R\$	12.474,68
Diferimento ICMS	52,00%	R\$	25.947,34
Aliq. a diferir	13,00%	R\$	6.486,83
Alíquota destacada na NF de saída	12,00%	R\$	5.987,85

Tabela 10 - Obtenção do ICMS na saída – DIAT

Fonte: Autor

No entanto, mesmo que a nota fiscal evidencie o destaque de 12% à título de ICMS incidente na operação de saída, será devido ao beneficiário do DIAT, por ocasião da saída de mercadorias, o equivalente a 4,5% quando se tratar de importação por encomenda e o correspondente 4% quando se tratar de importação por conta e ordem. No entanto, é necessário que a opção pelo benefício seja evidenciada no campo “informações adicionais” do documento fiscal, conforme Anexo 3, art. 10-B, § 3º, do RICMS/SC.

Preço de venda da mercadoria		R\$	49.898,73
Alíquota do ICMS na saída	4%	R\$	1.995,95
Recolhido antecipadamente no desembaraço (conta e ordem)		R\$	974,33
ICMS devido na operação		R\$	1.021,62
Preço de venda da mercadoria		R\$	49.898,73
Alíquota de ICMS	4,5%	R\$	2.245,44
Recolhido antecipadamente no desembaraço (encomenda)		R\$	1.096,12
ICMS devido na operação		R\$	1.149,32

Tabela 11 - Obtenção do ICMS devido na operação DIAT

Fonte: Autor

Portanto, o valor recolhido a título de Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) através do DIAT corresponde a quatro por cento (4%) do valor de saída da mercadoria, que na tabela 11 corresponde ao montante de mil novecentos e noventa e cinco reais e noventa e cinco centavos (R\$ 1.995,95), considerando a modalidade por conta e ordem de terceiros. Além

disso, é permitido a utilizar como crédito o valor recolhido antecipadamente por ocasião da entrada, que na tabela 11 está representada pelo valor de novecentos e setenta e quatro e trinta e três centavos (R\$ 974,33) para as importações da modalidade por conta e ordem de terceiros.

Caso a importação seja realizada pelo DIAT através da modalidade por encomenda os valores mudam, pois a alíquota do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) passa a ser de quatro por cento (4,5%) sobre o valor da saída da mercadoria. Portanto, o valor recolhido, conforme tabela 11, é de dois mil duzentos e quarenta e cinco reais e quarenta e quatro centavos (R\$ 2.245,44), sendo permitido creditar-se do valor recolhido antecipadamente por ocasião da entrada, representado na tabela 11 por mil e noventa e seis reais e doze centavos (R\$ 1.096,12).

3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

O estudo apresenta uma análise de importação de mercadorias, realizada através da modalidade por conta e ordem de terceiros, onde o adquirente é pessoa jurídica, regida pelo lucro presumido e revende a terceiros os seus produtos adquiridos do exterior. A escolha deste cenário se deu em virtude de ser utilizado um exemplo fictício para viabilizar a realização do estudo, uma vez que a importação de mercadorias para revenda está prevista no ANEXO 3, art. 10, III, do RICMS-SC

O DIAT, previsto no art.10º ANEXO 3 do RICMS-SC, é um benefício fiscal concedido pelo estado de Santa Catarina que reduz o ICMS devido na operação, permitindo diferimento parcial do imposto para a etapa seguinte à entrada da mercadoria. Sendo assim, ao optar pelo benefício, o responsável pela importação pode adquirir do exterior qualquer um dos produtos citados na legislação utilizando-se de carga tributária menos onerosa.

Em vista disso, será realizada uma comparação entre a importação de mercadorias para revenda concebida através do DIAT com a realizada por vias normais, sem a utilização deste benefício fiscal, apontando a entrada e a saída de mercadoria para revenda no estabelecimento do adquirente (aquele que solicita a importação por conta e ordem de terceiros) a fim de verificar o gasto efetivo com ICMS, a margem de lucro da operação e os benefícios da correta utilização do planejamento tributário.

3.1 APLICAÇÃO DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO

O estudo toma como base a importação de mercadorias para revenda equivalente ao montante de R\$ 10.000,00 (preço de negociação no comércio exterior), sendo cinco mil reais (R\$ 5.000,00) relativos ao frete internacional e um mil reais (R\$ 1.000,00) referentes ao seguro internacional. No primeiro momento, o estudo irá demonstrar através de quadros, todos os impostos incidentes na importação deste insumo realizada por conta e ordem de terceiros. Após, apontará a entrada e a saída das mesmas do estabelecimento do adquirente sem utilização do benefício e subsequentemente com a utilização do benefício.

No entanto, apesar de evidenciar todos os impostos incidentes na importação realizada por conta e ordem de terceiros, o objetivo deste estudo é verificar a economia financeira obtida através da opção pelo DIAT, que provém da diferença na arrecadação do ICMS, que é o imposto beneficiado por este benefício. Abaixo segue uma demonstração dos

impostos incidentes na importação, bem como suas respectivas bases de cálculo e valores recolhidos,

Valor aduaneiro (em moeda nacional)	
(+) Valor da mercadoria	R\$ 10.000,00
(+) Frete internacional	R\$ 5.000,00
(+) Seguro Internacional	R\$ 1.000,00
Total do valor aduaneiro:	R\$ 16.000,00
Imposto de importação	
(+) Valor aduaneiro	R\$ 16.000,00
(*) Alíquota de II	10%
Total do II:	R\$ 1.600,00
IPI	
(+) Valor Aduaneiro	R\$ 16.000,00
(+) Valor II	R\$ 1.600,00
(=) Base de cálculo IPI	R\$ 17.600,00
(*) Alíquota de IPI	10%
Total do IPI:	R\$ 1.760,00
PIS	
(*) Aliq PIS	1,65%
(*) Valor Aduaneiro	R\$ 16.000,00
(*) Valor índice X	1,3751
Total do PIS:	R\$ 363,03
COFINS	
(*) Aliq COFINS	7,60%
(*) Valor Aduaneiro	R\$ 16.000,00
(*) Valor X	1,3751
Total: do COFINS	R\$ 1.672,12
ICMS	
(+) Valor Aduaneiro	R\$ 16.000,00
(+) II	R\$ 1.600,00
(+) IPI	R\$ 1.760,00
(+) PIS	R\$ 363,03
(+) COFINS	R\$ 1.672,12
(+) Taxa Siscomex	R\$ 40,00
(f) ICMS p/ dentro	R\$ 0,83
(=) Base de Cálculo	R\$ 25.825,48
(*) Alíquota ICMS	17%
Total do ICMS:	R\$ 4.390,33

Tabela 12 - Resumo dos impostos incidentes na importação

Fonte: Autor

Desta forma, se importada sem nenhum incentivo fiscal, a carga tributária incidente sobre a importação de mercadorias para revenda, através da modalidade “por conta e ordem de terceiros” corresponderia a R\$ 9.785,48, equivalente a 37,95% do total dos gastos com importação, conforme tabela 13

Valor da Mercadoria no Mercado Exterior	R\$ 10.000,00
(+) Frete e seguro Internacionais	R\$ 6.000,00
(+) Imposto de importação	R\$ 1.600,00
(+) Imposto de Produtos Industrializados	R\$ 1.760,00
(+) PIS	R\$ 363,03
(+) COFINS	R\$ 1.672,12
(+) ICMS	R\$ 4.390,33
Total dos gastos com importação:	R\$ 25.785,48
Valor Aduaneiro (62,05%)	R\$ 16.000,00
Impostos (37,95%)	R\$ 9.785,48

Tabela 13 - Resumo dos gastos com importação

Fonte: Autor

Quanto ao recolhimento dos tributos mencionados, os de competência federal (II,PIS,COFINS) devem se recolhidos na mesma data da emissão da DI, mediante débito em conta de conta vinculada ao SISCOMEX. Já o estadual (ICMS) será recolhido no momento do desembaraço aduaneiro sendo essencial a apresentação do comprovante de quitação para a retirada da mercadoria

Por se tratar de uma importação por conta e ordem de terceiros, o ônus financeiro desta operação ficará a cargo do adquirente da mercadoria – aquele que solicita a importação – e não da importadora que presta o serviço de comércio exterior. Logo, a possibilidade de crédito tributário pertencerá também ao adquirente

Nem todos os impostos incidentes na importação permitem o crédito às pessoas jurídicas inseridas no lucro presumido. Por exemplo, o PIS e a COFINS não permitem a utilização de crédito para compensar na etapa seguinte. Em vista disso, para o empresário estes impostos também são considerados custo de importação, assim como acontece com o Imposto de importação

Antes de definir o preço de venda da mercadoria importada é importante que empresário conheça todos os custos de seu processo, que neste exemplo estarão genericamente representados por: imposto de importação, PIS, COFINS e valor aduaneiro. Portanto, para definir o preço de venda da mercadoria importada, o adquirente poderá se utilizar do “mark up divisor”, tabela 15:

Valor da Mercadoria no Mercado	R\$ 10.000,00
Frete e seguro Internacionais	R\$ 6.000,00
Imposto de importação	R\$ 1.600,00
PIS	R\$ 363,03
COFINS	R\$ 1.672,12
Total do custo da mercadoria	R\$ 19.635,15
Mark up divisor	
Margem de lucro	30,00%
ICMS na saída	17,00%
IPI	10,00%
PIS	0,65%
COFINS	3,00%
Valor do Mark Up Divisor	39,35%
Preço de venda	R\$ 49.898,73

Tabela 14 - Demonstração do preço de venda e da tributação incidente na saída
 Fonte: Autor

Sendo assim, tendo em vista que o “ICMS a recuperar”, recolhido por ocasião do desembaraço aduaneiro, foi de R\$ 4.390,33 e o “ICMS a recolher”, devido por ocasião da saída da mercadoria foi de R\$ 8.482,78 ($49.989,73 \times 17\%$), o montante de ICMS arrecadado através da DARE na operação de importação de mercadoria, pela modalidade conta e ordem de terceiros sem a utilização do benefício fiscal DIAT, corresponde a R\$ 4.092,45 ($8.482,78 - 4.390,33$).

3.2 IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS COM A UTILIZAÇÃO DO REGIME ESPECIAL DIAT

Na modalidade de importação por conta e ordem de terceiros - com a utilização do DIAT – o tratamento tributário em relação ao ICMS será diferenciado, pois este benefício fiscal permite a utilização do crédito presumido de aproximadamente vinte e nove por cento (29,411%) para as saídas tributadas a dezessete por cento (17%) e cinquenta dois por cento (52%) para as saídas tributadas a vinte e cinco por cento (25%), resultando em uma alíquota destacada de doze por cento (12%).

A título de dispensa da garantia prevista no anexo 3, art. 10 § 4º, II, “b do RICMS-SC; a legislação determina que no momento do desembaraço aduaneiro seja realizado o recolhimento antecipado de quatro por cento (4%) deste tributo, tratando-se de importação por conta e ordem de terceiros.

A incidência de tributos referentes à entrada de mercadoria importada por conta e ordem de terceiros através do benefício fiscal DIAT procede da seguinte maneira, conforme tabela 15:

Valor da Mercadoria no Mercado Exterior	R\$ 10.000,00
(+) Frete e seguro Internacionais	R\$ 6.000,00
(+) Imposto de importação	R\$ 1.600,00
(+) Imposto de Produtos Industrializados	R\$ 1.760,00
(+) PIS	R\$ 363,03
(+) COFINS	R\$ 1.672,12
(+) Taxa Siscomex	R\$ 40,00
(/) ICMS por dentro (0,88)	R\$ 24.358,13
ICMS (4%)	R\$ 974,33
Total dos gastos com importação	R\$ 22.892,11
Valor Aduaneiro (69,89%)	R\$ 16.000,00
Impostos (30,11%)	R\$ 6.892,11

Tabela 15 - Impostos na entrada através do DIAT

Fonte: Autor

Da mesma forma como na importação realizada sem o benefício DIAT, o recolhimento dos tributos federais ocorrerão na mesma data de emissão da DI, mediante débito em conta vinculada ao Siscomex, enquanto o estadual (ICMS) será recolhido no momento do desembaraço aduaneiro, a última etapa do despacho aduaneiro.

Quanto à saída da mercadoria do estabelecimento do adquirente - aquele que solicita a importação por conta e ordem de terceiros – o beneficiário do DIAT utilizar-se-á do crédito presumido previsto no Anexo 3, art. 10-B, do RICMS/SC a fim de destacar na nota fiscal alíquota correspondente a doze por cento (12%). No entanto, serão recolhidos aos cofres públicos somente o equivalente a quatro por cento (4%) sobre a nota fiscal de saída, sendo ainda permitido creditar se do montante recolhido antecipadamente no momento do desembaraço aduaneiro. Portanto, conforme anexo 3, art.10-B, § 3º, o documento fiscal deve discriminar a opção pelo DIAT no campo informações adicionais.

Considerando o mesmo preço de venda utilizado na modalidade sem DIAT, que é de quarenta e nove mil oitocentos e noventa e oito reais e setenta e três centavos (R\$ 49.898,73), será destacado na nota fiscal, à título de ICMS o montante de cinco mil novecentos e oitenta e sete reais e cinquenta e cinco centavos (R\$ 5.987,55), que corresponde a alíquota de doze por cento (12%). Entretanto, o valor devido por ocasião da saída corresponderá a mil novecentos e noventa e cinco reais e noventa e cinco centavos (R\$ 1.995,95), correspondente a quatro por cento (4%) sobre o valor da nota fiscal, e o montante arrecadado através da Dare será mil e vinte e um real e sessenta e dois centavos (R\$1.021,62), tendo em vista que novecentos e setenta e quatro reais e trinta e três centavos (R\$ 974,33) foram recolhidos antecipadamente por ocasião do desembaraço aduaneiro.

Preço de venda da mercadoria		R\$	49.898,73
Alíquota do ICMS na saída	4%	R\$	1.995,95
Recolhido antecipadamente no desembaraço (conta e ordem)		R\$	974,33
ICMS devido na operação		R\$	1.021,62

Tabela 16 - Imostos incidentes na Saída através do DIAT

Fonte: Autor

Sendo assim, tendo em vista que o “ICMS a recuperar”, recolhido antecipadamente por ocasião do desembaraço aduaneiro, foi de R\$ 974,33 e o “ICMS a recolher”, devido por ocasião da saída de mercadorias, foi de R\$ 1.995,95; o montante de ICMS arrecadado nesta operação de importação de mercadoria através do DARE, pela modalidade conta e ordem de terceiros com a utilização do benefício fiscal DIAT, corresponde a R\$ 1.021,62.

3.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os resultados apontados nos itens anteriores demonstram que o benefício fiscal DIAT, concedido pelo Governo do Estado de Santa Catarina, contribui de forma positiva com a desoneração da carga tributária incidente na importação de mercadorias realizadas por conta e ordem de terceiro, caracterizando-se como uma correta aplicação de planejamento tributário, pois a redução dos gastos com ICMS, permite ao importador decidir por manter o preço e aumentar a margem de lucro ou por manter a margem de lucro e reduzir o preço a fim de tornar-se mais competitivo.

As principais vantagens do DIAT podem ser percebidas em dois momentos: no momento da entrada das mercadorias - onde a alíquota do ICMS devido por ocasião do desembaraço aduaneiro reduz em treze pontos percentuais (13 p.p.), passando de dezessete por cento (17%) para quatro por cento (4%); e, no momento da saída das mercadorias - onde ocorre o destaque de doze por cento (12%) na nota fiscal, embora o recolhimento efetivo seja de quatro por cento (4%), sendo ainda permitido ainda creditar-se do valor recolhido como antecipação por ocasião da entrada

Ao confrontar o montante de ICMS devido nas duas operações, considerando a arrecadação do imposto beneficiada pelo DIAT e a arrecadação tradicional, percebe-se que a primeira opção aponta uma economia de três mil e setenta reais e cinquenta centavos (R\$ 3.070,50), equivalente a aproximadamente setenta e cinco por cento (75,03%) em relação ao recolhimento integral, conforme a última linha das tabela 17.

Comparação ICMS devido	Sem DIAT	Com DIAT	Economia	%
ICMS a recuperar (entrada)	-R\$ 4.390,33	R\$ (974,00)	-R\$ 3.416,33	77,81%
ICMS a recolher (saída)	R\$ 8.482,78	R\$ 1.995,95	R\$ 6.486,83	76,47%
ICMS Devido	R\$ 4.092,45	R\$ 1.021,95	R\$ 3.070,50	75,03%

Tabela 17 - Demonstração da economia tributária através do DIAT

Fonte: Autor

Além disso, tendo em vista que os demais impostos permanecem inalterados e idênticos se analisados nas duas opções de importação (com ou sem o DIAT), este montante, que pode ser utilizada basicamente para dois fins: ou para elevar a margem de lucro do importador em quatorze por cento (14,54%) ou para diminuir o preço de venda a fim de tornar-se mais competitivo.

	Sem DIAT	Com DIAT	Análise H.
Nota fiscal de saída	R\$ 49.898,73	R\$ 49.898,73	0,00%
Custo da mercadoria	R\$ 19.635,15	R\$ 19.635,15	0,00%
ICMS devido	R\$ 4.092,45	R\$ 1.021,95	-75,03%
IPI devido	R\$ 3.229,87	R\$ 3.229,87	0,00%
Pis a recolher (0,65%)	R\$ 324,34	R\$ 324,34	0,00%
COFINS a recolher (3%)	R\$ 1.496,96	R\$ 1.496,96	0,00%
Margem de Lucro efetiva	R\$ 21.119,95	R\$ 24.190,45	14,54%

Tabela 18 - Demonstração diferença margem de lucro através do DIAT

Fonte: Autor

Sendo assim, de acordo com os resultados evidenciados na pesquisa, o adequado planejamento tributário possibilita a redução de gastos desnecessários realizados sobre a importação por conta e ordem de terceiros. Tendo vista que, neste exemplo, a opção pelo DIAT reduz em aproximadamente setenta e cinco por cento (75,03%) o montante recolhido a título de ICMS e resulta no aumento de quatorze e meio por cento (14,54%) da margem de lucro da operação. Além disso, a redução da carga tributária permite que as empresas se desenvolvam de maneira mais tranquila, tendo em vista que arrecadação de impostos torna-se mais cômoda ao contribuinte condizendo à sua real capacidade contributiva.

4 CONCLUSÃO

Os benefícios fiscais incidentes na importação, concedidos pelo Governo de Santa Catarina, têm atraído muitos empresários para o este Estado, pois permitem que os empreendedores obtenham maiores margens de lucro em suas operações. Além disso, estes tratamentos tributários diferenciados contribuem com o desenvolvimento da economia, porque incentivam a geração de emprego, a competitividade e ainda permitem que algumas necessidades mercadológicas sejam supridas de forma menos onerosa, de acordo com os interesses do Executivo.

O DIAT é um destes benefícios fiscais incidentes na importação que são concedidos pelo Governo de Santa Catarina. Através dele o importador poderá se utilizar de duas principais vantagens: redução considerável do ônus financeiro no momento do desembaraço aduaneiro e diminuição perceptiva no valor recolhido a título de ICMS. Pois, ao beneficiar-se do DIAT, o recolhimento de ICMS no momento do desembaraço aduaneiro deixa de ser correspondente a alíquota de dezessete por cento (17%) e passa a corresponder a quatro e meio por cento (4,5%) - tratando-se de importação por encomenda - ou quatro por cento (4%) tratando-se de importação por conta e ordem de terceiros. Quanto ao recolhimento do ICMS, o DIAT permite o diferimento parcial do imposto à etapa seguinte da entrada de mercadoria, que resultaria em uma alíquota efetiva de quatro por cento (4%) sobre a saída do produto.

Sendo assim, o DIAT é uma opção viável de planejamento tributário relacionado à importação de mercadorias, tendo em vista que este benefício fiscal desonera consideravelmente o valor do ICMS a recolher nas operações e contribuem de igual forma para elevar a margem de lucro do processo. Além disso, através dele, as empresas beneficiadas podem decidir por aumentar as suas respectivas margens de lucro ou por diminuir o preço de venda tornando-se mais competitivas no mercado, sendo ambas decisões benéficas ao empresário.

4.1 GENARALIDADES

Quanto ao propósito deste estudo, que foi de verificar as principais vantagens na importação de mercadorias realizada por conta e ordem de terceiros utilizando o benefício fiscal DIAT, pode-se afirmar que o mesmo foi alcançado, pois, a comparação demonstrou ser consideravelmente menor o valor a recolher a título de ICMS quanto à opção pelo DIAT.

Para tanto, apontou-se a incidência tributária sobre as importações por conta e ordem de terceiros com o uso do benefício fiscal DIAT, ou sem ele. Mas, verificou-se que a opção pelo regime fiscal demonstra ser bem menos onerosa e vantajosa para o empresário.

Desta forma, o DIAT traz benefícios para o importador, pois permite menor ônus financeiro no momento do desembaraço aduaneiro (4% tratando-se de importação por conta e ordem) e concede diferimento parcial do imposto resultando em uma alíquota efetiva de 4% a título de ICMS a recolher.

4.2 QUANTO AO ALCANCE DOS OBJETIVOS

Os objetivos do estudo foram alcançados, tendo em vista que ficaram claras as vantagens entre os tratamentos tributários analisados, mostrando o valor do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) efetivamente recolhido nas duas situações.

Além disso, pode se verificar que o planejamento tributário traz benefícios perceptíveis para as empresas. Pois, a redução do recolhimento no Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) resulta em bônus financeiro ao empresário, que pode ser convertido em aumento da receita ou da competitividade no mercado (através da diminuição dos preços de venda).

4.3 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

A pesquisa limitou-se a estudar e analisar o recolhimento de ICMS incidente na importação realizada por conta e ordem de terceiros, através do benefício fiscal DIAT. Portanto, não trata de quaisquer outras modalidades de importação ou de incentivo fiscal incidente na importação. Além disso, não foram analisadas questões de logística e nem questões relacionadas à estratégia de vendas do importador.

4.4 RECOMENDAÇÕES PARA PESQUISAS FUTURAS

Para pesquisas futuras recomenda-se que seja analisado a forma outras modalidades de benefício fiscal incidentes no comércio exterior, por exemplo o pró-emprego e o drawback. Além disso, outra questão sugerida para estudos futuros seria a formação de preço e a mensuração do custo total das importações considerando também a logística realizada entre o

território alfandegado, tendo em vista que ela também é parte fundamental para a definição do custo do produto importado.

REFERÊNCIAS

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **Análise da tributação na importação e na exportação**. 5 ed. São Paulo: Aduaneiras, 2010

BIZELLI, João dos Santos. **Importação: sistemática administrativa, cambial e fiscal**. São Paulo: Aduaneiras, 2006

BIZELLI, João dos Santos; BARBOSA, Ricardo. **Noções Básicas de Importação**. 6 ed. São Paulo: Aduaneiras, 1997.

BORTOTO, Artur César; DIAS, Reinaldo; RODRIGUES, Waldemar. **Comércio exterior. Teoria e Gestão**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em: 01 de set. 2012.

BRASIL. **Constituição Federal, 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituição.htm> Acesso em: 04 de set. 2012.

BRASIL. **Decreto nº 37, de 18 de novembro de 1966** Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/decretos-leis/declei3766.htm>> Acesso em: 11 de nov. 2012.

BRASIL. **Decreto nº 4543, de 26 de dezembro de 2002**. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/decretos/2002/dec4543.htm>> Acesso em: 11 de nov. 2012.

BRASIL. **Decreto nº 6759, de 18 de fevereiro de 2009**. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/2009/decreto-6759-5-fevereiro-2009-585997-retificacao-116334-pe.html>>. Acesso em: 11 de nov. 2012

BRASIL. **Decreto nº 7212, de 15 de junho de 2010** Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm> Acesso em: 13 de nov. 2012.

BRASIL. **Decreto nº 7213, de 15 de junho de 2010**. Altera e acresce dispositivos ao Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, que regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7213.htm> Acesso em: 11 de nov. 2012.

BRASIL. **Decreto nº 7660, de 23 de dezembro de 2011.** Aprova a tabela de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7660.htm> Acesso em: 11 de nov. 2012.

BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002.** Estabelece requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora em operações procedidas por conta e ordem de terceiros. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2002/in2252002.htm>> Acesso em 13 de nov. 2012.

BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 572, de 22 de novembro de 2005.** Dispõe sobre o cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2005/in5722005.htm>> Acesso em: 13 de nov. 2012.

BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 634, de 24 de março de 2006.** Estabelece requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora em operações procedidas para revenda a encomendante predeterminado. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2006/in6342006.htm>> Acesso em: 11 de nov. 2012.

BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 680, de 10 de outubro de 2006.** Disciplina o despacho aduaneiro de importação. Retificada no DOU de 10.10.2006, Seção 1, pág. 9. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2006/in6802006.htm>>. Acesso em 11 de nov. de 2012

BRASIL. **Lei Kandir. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm> Acesso em: 04 de nov. 2012.

BRASIL. **O que é a importação por conta e ordem?** 2012. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/TextConcat/Default.asp?Pos=2&Div=Aduana/ContaOrdemEncomenda/ContaOrdem/>> Acesso em: 18 de out 2012

BRASIL. **O que é a importação por encomenda?** 2012. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/TextConcat/Default.asp?Pos=2&Div=Aduana/ContaOrdemEncomenda/Encomenda/>> Acesso em: 18 de out. 2012

BRASIL. **Importação por encomenda.** 2009. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/TextConcat/Default.asp?Pos=5&Div=Aduana/ContaOrdemEncomenda/Encomenda/>> Acesso em 18 de novembro de 2012

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária.** 11 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MARION, José Carlos; DIAS, Reinaldo; TRALDI, Maria Cristina. **Monografia para os cursos de administração contabilidade e economia**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

OLVEIRA NETTO, Alvim Antônio de. **Metodologia da pesquisa científica**: Guia Prático para a Apresentação de Trabalhos Acadêmicos. 2 ed. Florianópolis: Visual Books, 2006.

OLIVEIRA, Luís Martins et al. **Manual de contabilidade tributária**. 2 ed. São Paulo. Atlas. 2003.

SANTA CATARINA. **Decreto nº 2870/01**. Dispõe do Regulamento do ICMS de Santa Catarina. Disponível em:<http://200.19.215.13/legtrib_internet/index.html> Acesso em 15 de novembro de 2012.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA. Biblioteca Universitária. Serviço de Referência. **Normalização de trabalhos**. Apresenta tutoriais, guias e templates para normalização de trabalhos acadêmicos. Florianópolis, 2011. Disponível em: <<http://www.bu.ufsc.br/modules/conteudo/index.php?id=14>>. Acesso em: 24 out. 2012

VIEIRA, Aquiles. **Importação**. Práticas, Rotinas e Procedimentos. 3 ed. São Paulo: Aduaneiras, 2008

ANEXO

ANEXO I

Dos Regimes Especiais – RICMS Santa Catarina

Art. 10. Mediante regime especial, concedido pelo Diretor de Administração Tributária, poderá ser diferido para a etapa seguinte de circulação da entrada no estabelecimento importador, o imposto devido por ocasião do desembaraço aduaneiro, na importação realizada por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados, situados neste Estado, de:

I - herbicidas, amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fosfato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples e compostos, fertilizantes e DL Metionina e seus análogos, para uso na agricultura ou pecuária, pelo próprio importador, desde que inscrito no CCICMS ou no RSP;

II - mercadoria destinada à utilização como matéria-prima, material intermediário ou material secundário em processo de industrialização em território catarinense;

III - mercadoria destinada à comercialização;

IV - conversores de canal de 550 mhz, com controle remoto, classificados no código NBM/SH-NCM 8543.89.90, e decodificadores de vídeo, classificados no código da NBM/SH-NCM 8543.89.90, destinados a integrar o ativo imobilizado do importador, hipótese em que considera-se encerrada a fase do diferimento na data da alienação do bem ou no 24º (vigésimo quarto) mês contado da data de sua importação, o que ocorrer primeiro;

V - insumos, outros materiais e equipamentos destinados à construção, conservação, modernização ou reparo de embarcações pré-registradas ou registradas junto ao Tribunal Marítimo, no Registro Especial Brasileiro - REB, de que trata a Lei federal nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997, hipótese em que não se aplica o disposto no art. 1º, § 2º, I;

VI - REVOGADO.

VII - máquinas e equipamentos destinados a indústria gráfica, sem similar produzido no País, destinados a integrar o ativo imobilizado do importador, considerando-se encerrada a fase do diferimento na data da alienação do bem, observado o disposto no § 28 (Lei nº 10.297/96, art. 43)

Notas:

7) V. art. 5º do Dec. nº 3.176/10

6) V. arts. 2º e 3º do Dec. nº 2605/09;

5) V. Art. 3º do Dec. nº 2.477/09;

4) V. art. 1º do Dec. nº 2128/09;

3) V. Dec. 1941/08, art. 1º modificado pelo art. 1º do Dec. 1958/08: importações realizadas por meio de portos localizados em outras unidades da Federação e cujos desembaraços aduaneiros sejam realizados em território catarinense, no período de 21 de novembro de 2008 a 15 de fevereiro de 2009;

2) V. art. 1º do Dec. nº 4.780/06;

1) V. arts. 1º e 2º do Dec. nº 3.797/05,

§ 1º Para fins do disposto neste artigo, o importador deverá obter a liberação da mercadoria por meio eletrônico, nos termos do art. 193, I ou seu § 6º, do Anexo 6 ou, excepcionalmente, nas Gerências Regionais da Fazenda Estadual, por ocasião da importação, mediante visto prévio na Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS – GLME, na hipótese do Anexo 6, art. 193, § 10.

§ 2º Aplica-se o disposto neste artigo também à importação de mercadoria originária de países membros ou associados ao Mercosul, cuja entrada no território nacional ocorra por outra unidade da Federação, desde que realizada exclusivamente por via terrestre.

Nota:

Art. 3º do Dec. nº 3.989/06 dispõe que os efeitos da Alt. 1049 retroagem às operações ocorridas desde 24.07.03.

§ 3º O diferimento de que trata este artigo não se aplica às importações realizadas por empresas enquadradas no Simples Nacional.

§ 4º A concessão do regime especial de que trata este artigo condiciona-se:

I - à apresentação pelo interessado de requerimento instruído com:

- a) comprovante do recolhimento da taxa correspondente;
- b) outros documentos julgados necessários;

II - na hipótese do inciso III do caput, para a concessão do regime especial, o estabelecimento deverá atender ainda às seguintes condições:

- a) estar previamente habilitado no sistema Ambiente de Registro e Rastreamento da Atuação dos Intervenientes Aduaneiros – RADAR, da Secretaria da Receita Federal do Brasil;
- b) apresentar garantia real ou fidejussória;
- c) REVOGADA.
- d) utilizar os serviços das Comissárias de Despacho Aduaneiro estabelecidas no Estado;
- e) REVOGADA.

§ 5º - REVOGADO.

§ 6º O regime especial não será concedido ou, se concedido, será imediatamente revogado ou alterado, conforme o caso, se do benefício decorrerem efeitos negativos para a economia catarinense;

§ 7º - REVOGADO.

Nota:

§ 8º Nas hipóteses dos incisos III e IV do “caput”, o estabelecimento importador deverá emitir:

I - documentos fiscais de série distinta para as saídas das mercadorias importadas com o benefício ou identificá-las com código específico;

II - relatório mensal, até o dia 10 (dez) do mês subsequente ao da realização das operações, que será mantido à disposição do fisco, contendo, no mínimo:

a) o mês e o ano de referência;

b) o valor das importações realizadas no período, indicando, separadamente, as alcançadas pelo diferimento e o número das respectivas declarações de importação;

c) o valor das saídas e o imposto debitado, indicando, separadamente, os relativos a mercadorias importadas com o tratamento previsto neste artigo, bem como os números das respectivas notas fiscais.

§ 9º A critério da autoridade concedente poderá ser dispensada a exigência prevista no “caput”:

I - nas hipóteses do inciso I; ou

II - por motivo de força maior ou caso fortuito, quando devidamente comprovado.

§ 10. O disposto no inciso V do “caput” não se aplica à importação de materiais para uso ou consumo do próprio estabelecimento ou à aquisição de máquina, equipamento e qualquer outro bem destinado ao ativo imobilizado.

§ 11. REVOGADO.

§ 12. REVOGADO.

§ 13. REVOGADO.

§ 14. REVOGADO.

§ 15. REVOGADO.

§ 16. As saídas em transferência para outras unidades da Federação equiparam-se à comercialização.

Nota:

Art. 2º do Dec. nº 3.263/05 - Prevê que as disposições do § 16, na redação dada pela Alteração 638, produzem efeitos desde 01.08.03.

§ 17. REVOGADO.

§ 18. Sem prejuízo da obrigação tributária principal relativa à operação própria, a autoridade competente para conceder o regime especial previsto no “caput” poderá adequar as obrigações previstas no § 8º de acordo com as necessidades do contribuinte, bem como, se for o caso, as obrigações relativas à substituição tributária.

§ 19. REVOGADO.

§ 20. REVOGADO.

§ 21. O regime especial de que trata o “caput” poderá, mediante solicitação do interessado e observadas as mesmas condições em que haja sido deferido, ser estendido a estabelecimento de empresa controlada daquela a quem concedido originalmente.

§ 22. Não será concedido regime especial na hipótese de o contribuinte possuir débito para com a Fazenda Estadual.

§ 23. O descumprimento de qualquer das condições previstas no § 4º, II, “c”, “d” e “e” implica revogação do regime.

§ 24. A garantia prevista no § 4º, II, “b”:

I - será dispensada desde que, a cada desembaraço, seja recolhido, a título de antecipação do imposto devido pela saída subsequente do estabelecimento importador, importância equivalente a 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento) da base de cálculo definida no art. 9º, IV, do Regulamento, considerando-se, para efeitos da alínea “f” do mencionado dispositivo, como incidente a alíquota de 12% (doze por cento); e

II – a critério do Secretário de Estado da Fazenda poderá ser dispensada desde que o requerente:

a) seja ou tenha sido, nos últimos 24 (vinte e quatro) meses, detentor de regime especial relacionado à importação pelo período mínimo de 12 (doze) meses; e

b) não possua débito do imposto.

c) nos últimos 12 (doze) meses:

1. não tenha atrasado o recolhimento do imposto;

2. não tenha cometido infração relativa à obrigação principal;

d) fature anualmente, em média, no mínimo, como decorrência da atividade de importação objeto do regime especial, R\$ 24.000.000,00 (vinte e quatro milhões de reais).”

Nota:

V. art. 1º da Portaria nº 002/10

§ 25. Na importação realizada por conta e ordem de terceiro, o percentual previsto no § 24, I, poderá ser reduzido para até:

I - 3% (três por cento), em se tratando de cevada, malte, lúpulo e cobre;

II - 4% (quatro por cento), em se tratando de outras mercadorias.

§ 26. O montante do imposto a ser diferido fica limitado a dois terços do valor da garantia.

§ 27. Fica automaticamente cancelado o regime especial concedido com base no inciso III do caput, caso o beneficiário:

I – não realize desembaraço de mercadoria nos 6 (seis) meses subsequentes à sua concessão; ou

II – proceda a alteração de seu quadro societário antes de decorridos 12 (doze) meses de sua concessão.

§ 28. Relativamente ao disposto no inciso VII do caput:

I - a comprovação de ausência de similaridade deverá ser feita por laudo emitido por entidade representativa do setor produtivo de máquinas, aparelhos e equipamentos com abrangência em todo território nacional ou por órgão federal especializado.

II - na hipótese de alienação do bem o importador deverá recolher:

a) 100% (cem por cento) do valor do imposto diferido, se a alienação ocorrer antes de decorrido 1 (um) ano da data do desembaraço aduaneiro;

b) 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto diferido, se a alienação ocorrer após 1 (um) ano e até 2 (dois) anos da data do desembaraço aduaneiro;

c) 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto diferido, se a alienação ocorrer após 2 (dois) anos e até 3 (três) anos da data do desembaraço aduaneiro;

d) 25% (vinte e cinco por cento) do valor do imposto diferido, se a alienação ocorrer após 3 (três) anos e até 4 (quatro) anos da data do desembaraço aduaneiro;

III - o diferimento também se aplica na hipótese do bem ser importado por empresa arrendadora para utilização pela indústria gráfica mediante contrato de arrendamento mercantil celebrado entre as partes.

Nota:

2) V. art. 5º do Dec. nº 3.176/10

1) V. art. 2º do Dec. nº 2.771/09

Art. 10-A. O imposto fica diferido para a etapa seguinte de circulação na entrada de mudas de videira no estabelecimento do importador, desde que a importação seja realizada através de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados situados neste Estado.

Art. 10-B. Ficam diferidas as parcelas correspondentes a 29,411% (vinte e nove inteiros e quatrocentos e onze milésimos por cento) e a 52% (cinquenta e dois por cento) do

imposto devido nas saídas, sujeitas, respectivamente, às alíquotas de 17% (dezessete por cento) e de 25% (vinte e cinco por cento):

I - de estabelecimento industrial, de plástico e suas obras, destinados à construção civil, classificados no Capítulo 39 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado – NBM/SH - NCM;

Nota:

O art. 2º do Dec. nº 2.810/04 dispõe que o art.10-B, I, entra em vigor a partir de 01.01.05

II - de estabelecimento importador, de mercadoria cuja entrada tenha sido abrangida pelo diferimento previsto no art. 10 e no Anexo 2, art. 148-A.

III – REVOGADO.

IV – REVOGADO.

V – de produtos de informática promovidas por estabelecimento que utilize o benefício previsto nos seguintes dispositivos do Anexo 2:

a) art. 15, VIII e § 2º; ou

b) Seção XXX do Capítulo V;

VI - de vinho, promovida por estabelecimento industrial produtor de vinho, exceto em relação às mercadorias beneficiadas pelo disposto no Anexo 2, art. 21, inciso X;

§ 1º O diferimento previsto no inciso I não se aplica:

I - na saída destinada a consumidor final e a contribuinte enquadrado no regime único de arrecadação previsto na Constituição Federal, art. 146, parágrafo único;

II - quando a operação for contemplada com outro benefício fiscal.

§ 2º O diferimento previsto no inciso II do “caput” não se aplica:

I – na saída a contribuinte enquadrado no regime único de arrecadação previsto na constituição Federal, art. 146, parágrafo único; ou

II – na saída a consumidor final, exceto:

a) na hipótese do Anexo 2, art. 15, VII, quando destine pneus, câmaras ou protetores de borracha a prestador de serviço de transporte inscrito no CCICMS; e

b) quando se tratar de operação que destine a contribuinte do imposto mercadoria a ser integrada ao seu ativo permanente; e

III – quando a operação for contemplada com redução da base de cálculo ou isenção.

§ 3º Fica facultada a aplicação do percentual de 12% (doze por cento) sobre a base de cálculo, devendo ser consignado no documento fiscal o seguinte: “Diferimento parcial do imposto, nos termos do RICMS-SC/01, Anexo 3, art. 10.-B, Inciso....”.

§ 4º - REVOGADO.

§ 5º O diferimento previsto no inciso V não se aplica na saída destinada a consumidor final.

§ 6º Na hipótese do § 2º, II, “b”, o imposto devido pelo destinatário em razão do diferimento parcial poderá ser compensado, no mesmo período de apuração, com créditos registrados em conta gráfica.

§ 7º O diferimento previsto no inciso VI do “caput” não se aplica na saída destinada a consumidor final.

Art. 10-C. Fica diferido o imposto relativo ao diferencial de alíquotas nas entradas interestaduais de bens destinados a integrar o ativo permanente de concessionária de serviço público de transmissão de energia elétrica, desde que:

I - a empresa destinatária seja credenciada pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL);

II - os bens do ativo permanente sejam parte integrante do investimento relativo à construção de linhas de transmissão de energia e ampliação de subestações no Estado de Santa Catarina;

III - haja incremento de geração de empregos diretos e indiretos;

IV - a mão-de-obra seja prioritariamente contratada em Santa Catarina

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se somente nas operações destinadas a contribuinte que possua regime especial concedido pelo Secretário de Estado da Fazenda.

§ 2º Encerrar-se-á a fase de diferimento caso ocorra venda ou alienação do bem destinado ao ativo permanente, devendo, no mês em que a venda ou alienação ocorrer, ser recolhido o diferencial de alíquotas em denúncia espontânea.

Nota:

V. Portaria 81/09

Art. 10-D. Fica diferido para a etapa seguinte de circulação o imposto devido por ocasião do desembarço aduaneiro de mercadorias, máquinas, aparelhos e equipamentos, diretamente importados por empresa beneficiada pelo Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO, instituído pela Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, para utilização exclusiva em porto localizado em território catarinense, na execução de serviços de carga, descarga e movimentação de mercadorias.

§ 1º O diferimento de que trata este artigo:

I - somente alcança a importação realizada por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados, situados neste Estado;

II - não se aplica aos bens relacionados com as atividades administrativas do importador.

NOTAS:

1) Vide art. 14 da Lei nº 14.461/08 - efeitos a partir de 11.06.08.

2) Vide art. 9º da Lei nº 14.264/07 - efeitos a partir de 21.12.07.

§ 2º Na hipótese de encerramento de atividades do importador ou alienação do bem, o importador deverá recolher:

a) 100% (cem por cento) do valor do imposto diferido, se o encerramento de atividades ou a alienação ocorrer antes de decorrido 1 (um) ano da data do desembaraço aduaneiro;

b) 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto diferido, se o encerramento de atividades ou a alienação ocorrer após 1 (um) ano e até 2 (dois) anos da data do desembaraço aduaneiro;

c) 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto diferido, se o encerramento de atividades ou a alienação ocorrer após 2 (dois) anos e até 3 (três) anos da data do desembaraço aduaneiro;

d) 25% (vinte e cinco por cento) do valor do imposto diferido, se o encerramento de atividades ou a alienação ocorrer após 3 (três) anos e até 4 (quatro) anos da data do desembaraço aduaneiro.

Art. 10-E. Mediante regime especial concedido pelo Secretário de Estado da Fazenda, nas saídas com destino a contribuinte detentor do tratamento tributário previsto nos arts. 9º e 10 do Decreto nº 105, de 14 de março de 2007, o percentual de diferimento poderá ser reduzido para:

I – 58,823% (cinquenta e oito inteiros, oitocentos vinte e três milésimos por cento) nas operações sujeitas à alíquota de 17% (dezessete por cento); e

II – 41,667% (quarenta e um inteiros, seiscentos sessenta e sete milésimos por cento) nas operações sujeitas à alíquota de 12% (doze por cento).

§ 1º O regime especial somente será concedido ao contribuinte cujas saídas destinadas a contribuinte detentor do tratamento tributário com base no dispositivo legal citado no *caput*, realizadas nos últimos 12 (doze) meses, representem mais de 50% (cinquenta por cento) do valor total de suas operações de saída.

§ 2º Nas operações de que trata este artigo, desde que autorizado no regime especial, fica facultado aplicar diretamente o percentual de 7% (sete por cento) sobre a base de cálculo integral.